

# YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ İNCELEMELERİ KARŞISINDAKİ 3568 ve 231 SAYILI KANUNLAR ÇERÇEVESİNDE DOĞAN MÜTESELSİL SORUMLULUKLARI

Volkan AKSOYOĞLU (\*)

## 1 - GİRİŞ

Ticari hayatta işletmelerin ekonomik faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak işletmelerin gerçek durumunu konu ile ilgili kişi ve kuruluşlar ile resmi mercilere tarafsız bir şekilde sunmak amacıyla "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu<sup>1</sup> ile kurulmuş ve bu mesleklerin çalışma esasları ve yetkileri yine aynı kanun ile düzenlenmiştir.

3568 sayılı Kanuna göre Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğinin konusunu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek,
- işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve konuların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

- inceleme, tahlil, denetim yapmak,
- mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek,
- tahkim, bilirkişilik ve benzeri işler ile anılan Kanunun 12'nci maddesi uyarınca çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak oluşturmaktadır.

Bu çerçevede Maliye Bakanlığı'nca söz konusu Kanunun 12'nci maddesi uyarınca "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usuller Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"<sup>2</sup> çıkarılarak YMM'lerin tasdik işlemlerini bu yönetmelik çerçevesinde yapmaları sağlanmıştır.

Söz konusu, yönetmelik ve ilgili diğer mevzuat göz önüne alındığında YMM'ler temel olarak 3 faaliyette bulunacaklardır. Bunlar Uygunluk Denetimi, Danışmanlık ve Tasdik İşlemdir. YMM'lerin bu işlemleri yaparken ne ölçüde sorumlu oldukları ise iki ayrı kanun maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 ve

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> 02/01/1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddeleridir. Bu iki kanun maddesi esas alınarak YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında çok sayıda tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararı yayımlanmıştır.

Biz bu çalışmamızda YMM'lerin vergi incelemeleri karşısındaki sorumluluklarını 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde yer alan yeminli mali müşavirlerin müştereken ve müteselsil sorumluluk müessesesi ile Vergi Usul Kanununda mevcut "Vergi Sorumluluğu" müessesesi ve bu konuda yayınlanan tebliğ, genelge, meslek kararları çerçevesinde açıklamaya çalışacağız.

## 2- GENEL OLARAK MÜTESELSİL SORUMLULUK

Müteselsil sorumluluk, bir zararın giderilmesi için birden çok kişinin her birinin ayrı ayrı, bir kısmının veya hepsinin birden sorumlu tutulabilmesidir. Diğer bir deyişle müteselsil sorumluluk, birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimidir. Burada sorumlulardan her biri zararı gidermekte ayrı ayrı yükümlüdürler. Diğer bir deyişle borçlular arasında "Tam Teselsül" vardır.

Öte yandan müteselsil sorumluluğun en önemli özelliklerinden birisi müteselsil sorumluluğun fer'i (tali) nitelikte olmamasıdır. Diğer bir deyişle hem vergi hukukunda hem de özel hukuk alanında alacaklı alacağın tahsil edilmesi amacıyla dilerse asıl borçluya dilerse bu borçtan dolayı sorumlu olan kişiye doğrudan doğruya başvurulabilir. Zira bu sorumluluk biçiminde önemli olan zararın giderilmesidir. Zararın kim tarafından giderildiği, ödendiği önemli değildir.

Vergi Hukuku'nda müteselsil sorumluluk müessesenin getiriliş amacı vergi alacağını güvence

altına almaktır. Özellikle kayıt dışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemizde vergi kayıp ve kaçığını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmuştur. Bu müesseseden beklenen ise Devlet'e ödenmeyen verginin ödenmesinin sağlanarak, Devlet'in alacağıının diğer bir deyişle zararının giderilmesidir. Bu kapsamda yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumlulukları kanundan kaynaklanmaktadır. Zira ileride değineceğimiz üzere, meslek mensuplarının sorumluluğu VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi ve 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde düzenlenmiştir.

## 3- 3568 SAYILI KANUNDA ÖNGÖRÜLEN SORUMLULUK MÜESSESESİ

Yeminli mali müşavirler; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarını ve beyannamelerini mevzuat hükümleri muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Burada belirtilen tasdikın amacı:

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak.

- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

İşte tam bu noktada YMM'lere yapmış oldukları bu tasdik kapsamı ile ilgili sorumluluk getirilmiştir. 3568 sayılı Kanunun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12.maddesinde konu ile ilgili şu hüküm bulunmaktadır.

“Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”

Anlaşılabacağı üzere yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ayrıca YMM'ler yaptıkları tasdikin kapsamını

da düzenleyecekleri raporda açıkça belirtmek zorundadırlar. Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı'nca yürürlüğe konulan bir yönetmelikle düzenlenmiştir.

3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin amacı; ‘yeminli mali müşavirlerce, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya 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’ sağlamaktır.

Yine anılan Yönetmeliğin 20'nci maddesinde, 3568 sayılı Kanunun yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunu düzenleyen 12'nci maddesine benzer bir düzenlemeyle karşılaşmaktayız. Söz konusu “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu” başlıklı 20.madde şöyledir:

“Bu Yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinde imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568

sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

*Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.*

*Yeminli mali müşavirler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.*

*Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir."*

Görülebileceği üzere gerek 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin dördüncü fıkrası ve gerekse 3568 sayılı Yasa'nın uygulama usul ve esaslarının düzenlendiği Yönetmeliğin 20'nci maddesi uyarınca YMM'lere getirilen sorumluluk tasdik uygulamasıyla ilgilidir.

Buna göre beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile sorumludurlar. Ayrıca bu çerçevede YMM'ler beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmasından dolayı da sorumlu olacaklardır. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun

ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dâhildir. Bu çerçevede enflasyon düzeltmesi, amortisman tutarları, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.

3568 sayılı Kanunla getirilen müteselsil sorumluluk uygulaması yapılan tasdik doğru olmaması halinde ortaya çıkan vergi ve cezaları ile ilgili olup gecikme faizlerini kapsamamaktadır.

#### 4- 213 SAYILI VUK'NUNDA ÖNGÖRÜLEN SORUMLULUK MÜESSESESİ

213 sayılı VUK'nun<sup>3</sup> mükerrer 227. maddesinde;

"....."

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannamayı 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 olmasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." Hükmü yer almaktadır.

Buna göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen

<sup>3</sup> 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

yeminli mali müşavirlerin 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 ve gecikme faizlerinden** mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK ile YMM'lere getirilen sorumluluk imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin;

- defter kayıtlarına,
- bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere, uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi, ceza ve gecikme faizi ile ilgilidir.

Ancak 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi kapsamındaki sorumluluk tasdik raporunun doğru olması ile ilgilidir. Dolayısıyla YMM'ler VUK'nun mük. 227'inci maddesi gereğince yasal defterlerin doğru tutulmasının yanı sıra 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi gereğince de defterlere dayanak teşkil eden belgelerin doğruluğundan da sorumludurlar. Sonuç olarak 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi VUK'nun mük. 227'inci maddesine göre sorumluluk müessesesinin ihdası açısından daha kapsamlıdır.

Yine 3568 sayılı Kanun ve bu Kanuna ilişkin genel tebliğlerde YMM'lerin ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekle birlikte, gecikme faizlerinin sorumluluk kapsamına girip girmediği konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak VUK'nun mük. 227'inci maddesinde, gecikme faizinin de YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında yer aldığı açıkça ifade edilmiştir.

Ancak, VUK'nun 11'inci maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 70 Seri No.lu KDV Genel

Tebliğinde müteselsil sorumluluğun gecikme faizi için de uygulanacağı açıklanmış, oysa VUK'nun 11. maddesinde yalnızca vergi sorumluluk kapsamına alınmıştır. Bakanlığın Tebliğ ile getirdiği böyle bir düzenlemenin nedeni, gecikme faizini verginin bir uzantısı olarak kabul etmesidir. Bu açıklamalardan gecikme faizinin de YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında yer aldığı anlaşılmaktadır.

Özetle imzaladığı beyannamelerde vergi ziyayı ortaya çıkan yeminli mali müşavirler meydana gelen vergi ziyayı, vergi cezası ve gecikme faizlerinden VUK'nun mük. 227'nci maddesi uyarınca mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

#### **5- VERGİ İNCELEMELERİ SIRASINDA YMM'LERE GETİRİLEN MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN TESPİTİ ve İNCELEMELERDE BU SORUMLULUK MÜESSESESİNİN İŞLETİLMESİ**

YMM'lerin müteselsil sorumluluklarını yasal mevzuat çerçevesinde açıkladıktan sonra yazımızın bu bölümünde vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemelerde ortaya çıkan vergi ziyalarından YMM'lerin nasıl sorumlu tutulabileceğini ve bunun uygulama alanlarını açıklamaya çalışacağız.

##### **5.1 - Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun İnceleme Elemanınca Tespiti**

Yukarıda açıkladığımız üzere YMM'lerin müteselsil sorumluluklarını ikiye ayırmak gerekir. Bunlardan birincisi yapmış oldukları tasdik nedeniyle, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, doğan sorumlulukları, diğeri ise imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan sorumluluklarıdır.

Mükellefler nezdinde yapılan bir vergi incelemesinde ortaya çıkan bir vergi kayıp kaçığından mükellef ile birlikte yeminli mali müşavirin de müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulabilmesi için bu iki tür sorumluluktan birinin varlığı gerekir. Peki inceleme sırasında karşılaşılan ve vergi zıyanına neden olan işlemlerden hangilerinin varlığı halinde yeminli mali müşavirler müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır?

İşte bu noktada işlemin mahiyetine bakılması ve bu hata veya noksanlığın ilgili YMM'nin tasdik yaptığı konular arasında olup olmadığına bakılması gerekecektir. Bilindiği üzere YMM'lerin yaptığı tasdik konuları tam tasdik başta olmak üzere yaklaşık 25 farklı konuda olmaktadır. Bunların bir çoğu da KDV Kanununda yer alan KDV iadeleri ile ilgilidir. Eğer inceleme elemanı bulunduğu vergi kayıp ve kaçığına neden olan işlem YMM'nin yapmış olduğu tasdik konusu kapsamında ise YMM ortaya çıkan vergi ve cezadan müteselsilen sorumlu olacaktır. YMM'ce yapılan tasdikten doğan sorumluluğun tespiti, sorumluluk tasdik kapsamı ile sınırlı olduğundan nispeten daha kolaydır. Örneğin; yapılan bir vergi incelemesi sırasında mükellefin sahte fatura kullanılarak haksız yere KDV iadesi aldığı tespit edilir ve bu iade de YMM tarafından düzenlenen KDV iade raporuyla yapılır ise raporu tanzim eden YMM ortaya çıkan vergi ve cezadan mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu olacaktır. Yine aynı şekilde KDV İadesi Tasdik Raporunda yapıldığı tespit edilen bir hesap hatası nedeniyle mükellefin gerçekte olması gereken daha fazla tutarda KDV iadesi aldığı tespit edildiği durumlarda da YMM'lerin müteselsil sorumluluğu doğacaktır.

Peki inceleme elemanı tarafından tespit edilen durum 100.000 YTL'lik bir satış faturasının yasal defter kayıtlarına ve beyanına 1.000 YTL

olarak yansıtılmış olması gibi bir hesap hatası ise bu durumda da YMM yine sorumlu tutulabilecek midir? Böyle bir sorumluluk uygulaması yukarıda açıklandığı gibi YMM tarafından yapılan tasdik kapsamına bakmak gerekecektir. Eğer yapılan tasdik tam tasdik ise YMM, mükellefin ilgili yıl işlemlerinin tamamını ve yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini vergi kanunlarına uygunluğu tasdik ettiği için böyle bir durumun tespiti halinde ortaya çıkan vergi veya cezadan müteselsilen sorumlu olacaktır. Ancak YMM'nin yaptığı tasdik KDV iadesi, Ar-Ge indirimi, indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi, ÖTV Kanununun 8'inci maddesi kapsamında tecil-terkin işlemlerinin tasdiki gibi sınırlı konuların tasdiki şeklinde ise tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere sorumlu olduğundan eğer tespit edilen bu durum tasdik kapsamında ise müteselsil sorumluluk uygulanacak aksi halde uygulanması mümkün olmayacaktır.

Bunlardan başka özellikle tam tasdik kapsamında olan veya beyannamesi YMM tarafından tasdik edilen mükellefler nezdinde yapılan incelemelerde aşağıda sayılan nedenlerle vergi zıyanı meydana gelmiş ise yine bu nedenle ortaya çıkan vergi ve cezalardan YMM'lerde mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulabilecektir. Buna göre;

- Mükellefin envanterinde yer alan binek araç için kıst amortisman ayırarak gider yazmak yerine normal amortisman ayırarak veya doğrudan gider yazılması,
- Binek aracın KDV'sinin indirim konusu yapılması,
- Envantere dahil olmayan bir taşıt için amortisman ayrılması veya akaryakıt faturasının gider yazılması,
- Bir amortisman tabi iktisadi kıymetin envantere dahil olmakla birlikte Maliye Bakanlığınca

belirlenen faydalı ömründen daha kısa bir süre için amortisman uygulaması,

- Şüpheli alacak karşılıklarının ayrılmasında icra ve yargı belgelerine bağlanmamış olmasına rağmen karşılık ayrılması,

- Maliyete dahil edilmesi gereken harcamaların doğrudan gider yazılması,

- Dönem sonu stoklarının yanlış değerlemesi gibi kanunda yer alan değerlendirme hükümlerinin yanlış uygulanması,

- Sadece alacak senetleri için reeskont ayrılması,

- Satış faturasının Vergi Usul Kanununun 219. maddesinde yer alan 10 günlük yasal sürede deftere kaydedilmemesi ve bu nedenle ilgili dönem için verginin eksik tahakkuk etmesi,

- Harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgeleri kullanması,

- Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeleri kullanması,

gibi hallerinin varlığı müteselsil sorumluluk uygulamasına neden olabilecektir. Bu listeyi daha da artırmak mümkündür.

18 Seri nolu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliğinde<sup>4</sup> "Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tespiti" başlıklı bölümde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tesbiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda

belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durumun tesbit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Bakanlığımıza (Gelir İdaresi Başkanlığı) gönderilecektir.

Müşterek ve Müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tesbit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirin 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 tesbit edilen yeminli mali müşavirle ilgili takibat ise yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir."

Yine konu ile ilgili bu yazımızın kaleme alındığı günlerde taslak aşamasında olan ve 3568 sayılı Kanun kapsamında yayınlanmış olan tüm tebliğleri içerecek şekilde hazırlanan 3568 sayılı SM,SMMM ve YMM Kanunu Uygulama Genel Tebliği Taslağında<sup>5</sup> konu ile ilgili yukarıdaki açıklamalara ilave olarak şu açıklamalara da yer verilmiştir;

"....."

Vergi dairelerince işleme konulmayan tasdik raporlarının gerçeğe aykırı hususlar içerdiğinin yapılan inceleme sonucunda tesbiti halinde, ortada vergi ziyayı olmaması durumunda da inceleme raporunda yeminli mali müşavirin fiili disiplin sorumluluğu açısından değerlendirilecektir.

<sup>4</sup> 30/07/1995 tarih ve 22359 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> www.gib.gov.tr

.....  
*Vergi Mahkemesi kararı üzerine mükellefin ihtilafı Danıştay'a götürmesinin, vergi mahkemesince tasdik edilen vergi ve ceza için yeminli mali müşavir nezdinde takibat yapılmasını engellemeyeceği tabiidir."*

Anlaşılabileceği üzere yapılan vergi incelemelerinde ortaya çıkan vergi ziyayından mükellefle birlikte YMM'lerinde sorumlu tutulabilmesi için bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişki inceleme raporunda net bir şekilde ortaya konulmalıdır. Yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durumun tesbit edilmesi halinde ise, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Vergi Dairesi Başkanlıkları kanalıyla, Vergi Dairesi Başkanlıklarının bulunmadığı illerde Defterdarlıklar kanalıyla Bakanlığımıza (Gelir İdaresi Başkanlığı) gönderilmelidir.

Ayrıca önümüzdeki günlerde yürürlüğe girecek olan 3568 sayılı SM,SMMM ve YMM Kanunu Uygulama Genel Tebliği ile vergi dairelerince işleme konulmayan tasdik raporlarının gerçeğe aykırı hususlar içerdiği yapılan inceleme sonucunda tespit edilmesi hallerinde de , ortada vergi ziyayı olmasa bile bu tespit yapıldığı inceleme raporları yeminli mali müşavirlerin fiili disiplin sorumluluğu açısından değerlendirilecek ve YMM'ler ilgili yasal düzenlemelerin disiplin hükümleri yönünden ceza ile karşı karşıya kalabileceklerdir.

### 5.2- Müteselsil Sorumluluk Müessesesinin İşletilmesi:

Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri bütün konu ve belgelerle ilgili olmak üzere, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile

tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve cezaya ilişkin tahakkukun kesinleşerek tahsil edilebilir hale gelmesinden sonra başlatılacak ve bu takibat vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Diğer bir ifade ile ziyaa uğratılan vergi ve cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleşmeden yeminli mali müşavirden istenmesi mümkün değildir.

Ancak uygulamada bu konuda yeminli mali müşavirler hakkında yapılacak takibatın tarhiyat aşamasında mı, yoksa tahsil aşamasında mı başlayacağı hususunda tereddütler yaşanmış ve konu pek çok kez yargıya intikal ettirilmiştir. Ancak yargıda da konu içtihad farklılıklarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu konuda farklı yönlerde verilmiş kararlardan bazıları şöyledir.

"3568 sayılı yasanın 12.maddesinde yer alan yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları için asıl yükümlüler hakkındaki tarhiyatın kesinleşmesi gerekmediği"<sup>6</sup>

"3568 sayılı serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanununun 12.maddesinin 4.fıkrasında, mükelleflerin hesapları hakkında, tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı kalmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu bulduklarından yükümlü adına salınan vergi ve cezanın kesinleşmesini beklemeksizin aynı zamanda mali müşavir adına da vergi tarh edilip ceza kesilebileceği hk."<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 20/06/1997 tarih ve E:1995/444, K:1997/307 sayılı Kararı

<sup>7</sup> Danıştay 11.Dairesinin 22/03/1995 tarih ve E:1995/1517, K:1995/621 sayılı Kararı



“Yeminli mali müşavirlerin ihbarname düzenlenmeden doğrudan ödeme emriyle takibe alınmayacakları hk.”<sup>8</sup>

“3568 sayılı kanun uyarınca yapıları tasdiklenmemesi halinde, yeminli mali müşavirlerin ziyai uğratılan vergi ve cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun tarhiyat safhasında başlayacağı ve yeminli mali müşavirler adına vergi tarhiyatı yapılabileceği hk.”<sup>9</sup>

“3568 sayılı kanunun 12 nci maddesine göre belirlenen sorumluluk çerçevesinde müşterek ve müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için ziyai uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerekeceği hk.”<sup>10</sup>

“213 sayılı vergi usul kanunu’nun mükerrer 227’inci maddesinde düzenlenen müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında yeminli mali müşavir olan davacının sorumluluğunun, mükellef hakkındaki tahakkukun kesinleşmesinden sonra başlayacağı ve meslek mensubu adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı hk.”<sup>11</sup>

Aslında yukarıda metni verilen kanun ve genel tebliğ hükümlerine göre bu sorumluluk çerçevesinde müşterek ve müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için, ziyai uğratılan vergi ve kesilen cezaların

asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi hatta yeni yürürlüğe girecek olan düzenleme ile de tahsil edilebilir hale gelmesi gerekeceği açıktır. Diğer bir ifade ile ziyai uğratılan vergi ve cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleşmeden yeminli mali müşavirden istenmesi mümkün değildir. Ancak ziyai uğratılan vergi ve cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleştikten sonra yasal mevzuata uygun olarak yapılacak bu takip yolu YMM’lerin tarhiyata karşı ileri sürülebilecek iddia ve savunma hakkını ortadan kaldıracaktır.

Konu ile Danıştay 3 ve 4. Dairesinin vermiş olduğu kararlarda<sup>12</sup> özetle;

“Yeminli mali müşavir, asıl borçlu mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürmek hak ve yetkisine sahiptir. Yeminli mali müşavirin bu olanağı kullanabilmesi, söz konusu sorumluluğu nedeniyle verginin tarh ve tahakkuku anından itibaren takibi halinde mümkün olabilir. Ancak bu suretle, tasdik işleminden dolayı vergiden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan yeminli mali müşavirin, “yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkı”nı kullanması olanağı sağlanmış olacaktır.”denilmiştir.

Bizde yukarıdaki yargı kararı doğrultusunda gerçekte tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmadığı tespit edilmesi nedeniyle müştereken ve

<sup>8</sup> Danıştay 11.Dairesinin 11/02/1999 tarih ve E:1997/3142, K:1999/619 sayılı Kararı

<sup>9</sup> Danıştay 7.Dairesinin 13/12/1995 tarih ve E:1994/4568, K:1995/5197 sayılı Kararı

<sup>10</sup> Danıştay 4.Dairesinin 31/10/2002 tarih ve E:2001/3313, K:2002/3372 sayılı Kararı

<sup>11</sup> Danıştay 4.Dairesinin 14/02/2005 tarih ve E:2004/2404, K:2005/207 sayılı Kararı

<sup>12</sup> Danıştay 4.Dairesinin 19/12/1994 tarih ve E:1993/5656, K:1994/6112 sayılı Kararı ve Danıştay 3.Dairesinin 30/03/2000 tarih ve E:1999/2771, K:2000/1147 sayılı Kararı

müteselsilen doğan borçtan dolayı yapılan takibat için tarhiyatla ilgili iddia ve savunma hakkına sahip olması gerektiği kanaatindeyiz. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 58'inci maddesinde kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı iddialar sınırlı olması nedeniyle YMM'lerin borcun tahsil aşamasında takibi bu hakkın elinden alınması anlamına gelecektir. Ancak YMM'lerin tahsil aşamasında takip edilmesi gerektiği yolundaki yasal mevzuat ve buna uygun yargı kararları dikkate alındığında bu konuda hukuksal bir sorunla karşı karşıya kalındığı görülmektedir.

Maliye Bakanlığı 1996/1 Sıra No.lu YMM İç Genelgesi'nde<sup>13</sup>, Vergi ve cezanın bu şekilde kesinleşmesinden sonra YMM'lerle ilgili müteselsil sorumluluk uygulamasının nasıl yapılacağı konusunda aşağıdaki açıklamayı yapmıştır .

*“Vergi ve cezanın tahakkukunun kesinleşmesinden sonra mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, kesinleşen vergi ve ceza miktarını yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirecektir.*

*Yeminli mali müşavir'in bağlı bulunduğu vergi dairesi, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından bildirilen vergi ve cezanın tahsili için bu vergi dairesi adına takibat yapacaktır. Vergi ve cezanın kesinleşmesinden sonra, vergi ve cezanın tamamının mükellef tarafından ödenmesi halinde, kesinleşen vergi ve ceza miktarının yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesine ayrıca bildirilmesine ve tasdik raporunu tanzim eden yeminli mali müşavir adına takibat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.*

*Gerek adına vergi salınan ve ceza kesilen mükellefin gerek yeminli mali müşavir'in bağlı*

*bulunduğu vergi dairesince söz konusu vergi ve ceza ile ilgili olarak yapılan tahsilatlar, vergi dairelerince en kısa zamanda karşılıklı olarak birbirlerine bildirilecektir. Bu durumda her iki vergi dairesince takibat, bakiye vergi ve ceza için yapılmaya devam edilecektir.”*

Yukarıda yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, YMM'ler için öngörülen müteselsil sorumluluk uygulaması vergi alacağının ödenmemesi sonucu doğan bir sorumluluk biçimi haline gelmektedir.

## 6- SONUÇ

Meslek mensubu olan Yeminli Mali Müşavirlerin yapmış oldukları tasdikten doğan ve tasdik kapsamı ile sınırlı olan müteselsil sorumlulukları 3568 sayılı Kanunu'nun 12.maddesi ile bu maddeye istinaden çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğinin 20.maddesinde, düzenlemiş oldukları tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtları ile bunların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından doğan müteselsil sorumlulukları ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinde düzenlenmiş ve bu maddelere göre meydana gelen vergi ziyayı, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Bu kapsamda vergi incelemelerinde tespit edilen vergi kayıp kaçığı nedeniyle ortaya çıkan vergi ve cezaların hangilerinden YMM'lerin mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulacağı konusunda yukarıda açıklanan yasal düzenlemelere bakılması gerekir. Buna göre beyannamesini

<sup>13</sup> Maliye Bakanlığının 01.03.1996 tarih ve 1996/1 Sıra No.lu YMM İç Genelgesi

tam tasdik kapsamında tasdik eden ve tam tasdik raporu düzenleyen YMM'ler, ilgili mükellef hakkında yapılan incelemede; harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerin kullanıldığı, amortisman oranı veya tutarının yanlış uygulandığı, dönem sonu değerlendirme işlemlerinin yanlış yapıldığı, miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin kullanıldığı, karşılıkların yasal mevzuata uygun olarak ayrılmadığı gibi dönem işlemlerinin tamamını kapsayan hususlarda vergi mevzuatına aykırı yapılan bütün işlemlerden dolayı ortaya çıkan vergi ve cezalarından müteselsilen sorumlu tutulabilecektir.

Tam tasdik raporu değil de, ihracatta KDV iadesi, Ar-Ge indirimi, indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi, ÖTV Kanununun 8'inci maddesi kapsamında tecil-terkin işlemlerinin tasdiki, tevkif edilen vergilerin gelir vergisine mahsuben iadesi gibi konularda tasdik raporu tanzim edilmesi halinde ise, incelemede tespit edilen vergi kayıp ve kaçığından mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulması ancak bu kayıp ve kaçığın düzenlediği tasdik raporu kapsamında olması ile mümkün olabilecektir.

Öyleyse YMM mesleki standartlara uygun şekilde gerekli özeni göstermiş ve tüm bu özeni göstermesine rağmen mükellefin bazı kasıtlı hatalarını ortaya çıkaramamışsa yine sorumluluk müessesesi uygulanacak mıdır? Bu durum sorumluluk müessesesinin hangi hallerde uygulanacağı yani sorumluluk kriterlerinin neler olduğu tam olarak belirlenemediğinden inceleme elemanları nezdinde sorumluluk müessesesinin işletmesi aşamasında bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bizce meslek mensubunun hiçbir kasıtı ve ihmali olmadığı durumlarda sorumluluk

müessesesinin işletilmemesi gerekir. Zira bu tür durumlarda Kanun koyucunun bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkinin inceleme raporunda net bir şekilde ortaya konulması gerektiğini belirtmesinin nedeni de budur zaten. Ama yinede uygulamada objektifliğin sağlanması açısından meslek mensuplarının sorumluluğunun kriterleri yapılacak olan yasal düzenlemeyle açıkça belirlenmesi gerekir.