

Fikret DUMAN^(*)

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI VE YARGI KARARLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Türker TOPALOĞLU^(**)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde 13.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bir taraftan bu mesleklerin standartları belirlenirken diğer taraftan da mesleği icra edeceklerin kullanacakları yetkiler ve bunun karşılığında üstlenecekleri sorumluluklar hükme bağlanmıştır. 3568 Sayılı Yasa ile hüküm altına alınan sorumluluk YMM'ler için mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen mali sorumluluğu içermesine rağmen SMMM için herhangi bir mali sorumluluk düzenlemesi içermemektedir. SMMM'lerin mali sorumluluğuna ilişkin yasal düzenleme 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla eklenen **"Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları"** başlıklı mükerrer 227. maddesi ile yapılmıştır.

3568 Sayılı yasanın 12. maddesinde Maliye Bakanlığına verilen Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslarla ilgili yönetmelik çıkarma yetkisine istinaden 02.01.1990 tarihinde resmi gazetede yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" çıkarılmış ve bu yönetmeliğin 20. Maddesinde de yine YMM lerin mali sorumluluğu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş ve sorumluluğun yerine getirilmesinde borçlar kanunun Tam Teselsül hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

SMMM'lerin mesleğinin konusu ve yetkileri 3568 Sayılı Yasada belirtilmiş olmasına rağmen kendilerine tanınan yetkilere ilişkin mali sorumluluk 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun Mükerrer 227. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anılan madde ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre

^(*)Vergi Müfettişi

^(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan “4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ” ile de vergi beyannamelerinin, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Beyannameyi imzalayacak meslek mensuplarının sorumlulukları belirtilmiştir.

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 sağlanmasıdır. Burada önemli olan Devlet’in alacağının diğer bir deyişle zararının giderilmesidir.¹

İlerleyen bölümlerde yukarıda değinilen yasal düzenlemeler çerçevesinde SMMM ve YMM’lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları, sorumluluğun sınırı, bu kapsamda düzenlenmiş raporlara ilişkin istatistiki açıklamalar, konuya ilişkin yargı kararları, Meslek Mensuplarının ve Odalarının mesleki sorumlulukla ilgili düzenlemelere bakış açısı gibi hususlar; SMMM ve YMMM açısından iki bölüm halinde ele alınacaktır.

2- SERBEST MUHASEBECİ ve MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI ve YARGI KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1- SMMM’lerin Müteselsil Sorumluluğu:

3568 Sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu; Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

olarak tanımlanmıştır.

SMMM’lerin mesleğinin konusu ve yetkileri 3568 Sayılı Yasada belirtilmiş olmasına rağmen kendilerine tanınan yetkilere ilişkin mali sorumluluk 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun Mükerrer 227. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin SMMM’lere ilişkin bölümü şu şekildedir.

Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini

¹ GÜNDOĞDU B. /Ymm’lerin Sorumluluklarından Dolayı Takibi/Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2007 / Sayı: 175

getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

.....

Bu uygulamalara 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.**

.....

Madde metninden görüleceği üzere Maliye Bakanlığına vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca da imzalanması zorunluluğu getirmeye ve bu zorunluluğun usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden en son "4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ" i çıkarmış ve belirlenen aktif toplamını veya net satışlar toplamını aşmayan mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini 3568 Sayılı Yasaya göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatılması zorunluluğu getirilmiştir. Belirlenen hadlerin aşılması durumunda ise beyannameler 18 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre YMM'lere tasdik ettireceklerdir. Hadleri aşmayan mükellefler ise diledikleri takdirde beyannamelerini 18 Sıra No'lu Tebliğe göre YMM'lere tasdik ettirebileceklerdir. Bu durumda da sadece anılan tebliğ hükümleri geçerli olacaktır.

Tebliğde beyannamelerini imzalatma kapsamına alınan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler ve katma değer vergisi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına da imzalatılması zorunludur.

Söz konusu tebliğde belirtilen hadler aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir;

Yıllar itibarıyla belirtilen tutarları aşmayan mükellefler beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.				
	2012	2011	2010	2009
II. sınıf tacirlerden alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl satış tutarları	186.000,00	173.000,00	157.000,00	146.000,00
II. sınıf tacirlerden yukarıda yazılan işlerin dışında işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatı tutarı	94.000,00	87.000,00	79.000,00	73.000,00
Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl hasılat tutarı	186.000,00	173.000,00	110.000,00	102.000,00
Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre belirlenen çiftçilerden bir önceki yıl hasılat tutarı	186.000,00	173.000,00	157.000,00	146.000,00

Yukarıda belirtilen tutarları aşmakla birlikte aşağıda belirtilen Aktif toplamını ve Net Satışlar Toplamını aşmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve serbest meslek kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ilgili yıl beyannamelerini SM ve SMM'lere imzalatmak zorundadırlar. Bu hadlerden herhangi birini aşan mükellefler ise beyannamelerini YMM'lere tasdik ettireceklerdir.

	2012	2011	2010	2009
Bir önceki yıl Aktif toplamı	5.580.000	5.176.000	4.694.000	4.358.000
Bir önceki yıl Net satışlar toplamı	11.156.000	10.349.000	9.386.000	8.715.000

Not: Anılan tebliğe göre yıllar itibariyle yeniden değerlendirme oranları çerçevesinde 2013 yılı için limitler belirlenecektir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari, zirai veya mesleki kazanç yanında başka unsurlardan elde edilen gelir bulunması halinde imzalatma mecburiyeti ve buna ilişkin sorumluluk, bu gelir unsurlarıyla sınırlıdır.

Gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir.

Özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bu kooperatiflerin oluşturdukları birlikler herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.

Noterler herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.

Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları;

Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır.

Beyannameleri İmzalayan Meslek Mensubunun Sorumluluğu;

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,

Bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden,

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

Beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kâr / Zararı'nın doğruluğundan,

sorumludurlar.

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziya-ının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyasına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Ayrıca 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan iştirak hükümleri 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.

Sorumluluğu Ortadan Kaldıran Durumlar;

Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden ve miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve 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.

Sorumluluğun Tespiti

Denetim Elemanlarınca Yapılacak İşlem;

4 Sıra No'lu Genel Tebliğde yer alan *"İnceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır."* Hüküm yapılan incelemelerde tespit edilen matrah farklarının tamamında meslek mensuplarının da sorumluluğunun değerlendirilmesi gerektiği hususunu içermektedir.

Meslek mensubunun bu Tebliğle belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu raporların ayrıca Bakanlığımıza gönderilmesine gerek bulunmamaktadır.

Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem;

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başla-

ılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir.

2.2- SMMM Sorumluluk Hükümlerine ve Uygulamalarına İlişkin Meslek Mensuplarınca ve Bağlı Oldukları Odalarca Yapılan Eleştiriler

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 227. madde ile getirilen sorumluluğun UYGUNLUK denetimi ile sınırlı olduğu SM veya SMMM tarafından düzenlenen beyannamelerde, mali tablolar ve beyannamede yer alan bilgiler defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun değilse, bu uygun olmayıştan doğacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluk oluşacaktır.
- 2- Konuyu düzenleyen yasa maddesi UYGUNLUK dışında bir sorumluluk içermemektedir. Ayrıca yasa maddesi de, Maliye Bakanlığı'na bu konuda müteselsil sorumluluğun oluşmasına yönelik değişik düzenlemeler yapma yetkisi vermemiştir. Dolayısıyla, Mük. 227. maddenin 2. paragrafında belirtilen olaylar dışında meslek mensubuna yüklenmek istenecek diğer sorumlulukların yasal dayanağı yoktur.
- 3- Maliye Bakanlığı'na, müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi, sadece 213 sayılı VUK'un Vergi Kesenlerin Sorumluluğu başlıklı 11. maddesinde verilmiş olup, bu da sadece sorumlu sıfatıyla vergi kesenlerin durumuyla ilgilidir. Bunun dışında bakanlığın ayrıca bir müteselsil sorumluluk belirleme yetkisi mevcut değildir.
- 4- Maliye Bakanlığı'nca, yukarıda sözü edilen VUK'nun Mükerrer 227. maddesi uyarınca 29.06.1997 tarih 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Hakkında" 4 No.lu Genel Tebliğ ile madde çerçevesindeki uygulamaya ve müteselsil sorumluluk uygulamasına açıklık getirmiştir. Ancak, söz konusu tebliğde sorumlulukla ilgili açıklamalar da genellikle yanlış yorumlanmaktadır.
- 5- 4 Sıra No'lu Genel Tebliğde "Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle 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 tesbitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tesbitte 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." Şeklinde yer alan paragrafın VUK Mük. 227. maddesi ile uzak yakın bir ilişkisi yoktur. Tebliğle ek olarak getirilmiştir, yasal dayanak tartışmalıdır.

"Bilerek kullanılan, harici araştırmayı gerektirmeden yanıltıcı olduğu anlaşılabilen", "miktar ve tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan", "ticari örf ve teamüle uygun olmayan" belgelerin bu vasıfları taşıdıklarının sadece belgeyi görmekle mümkün olduğu

inceleme raporunda gerçekten kanıtlanabiliyorsa, o zaman zaten Mük. 227. madde değil, VUK'nun "İştirak" hükümlerinin devreye girmesi gerekir. Kısaca bu bölümün VUK Mük. 227. madde ile ilgisi görülmemektedir.

Şeklinde eleştiriler getirilmektedir. Görüldüğü üzere eleştiri konusu yapılan temel husus SMMM lerin sahte olduğu bilinerek yada harici araştırma yapılmaksızın tespiti mümkün olan belgeler ile örf teamül ve teknik icaplara uymayan belgelerden kaynaklanan sorumlulukları üzerine yoğunlaşmaktadır. Eleştirilerin en azından bir kısmında haklılık payı var görünse de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 26.02.1999 Tarihli 1999/141 Nolu Kararı konuyu tereddüde mahal vermeyecek nitelikte açık olarak sonuca bağlanmıştır. Dava konusu ve kararın özeti ise şu şekildedir.

Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında (4) No'lu Genel Tebliğin iptali istemiyle İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı dava açmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 1998/1816 sayılı kararıyla; Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin verdiği yetkiye göre beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması mecburiyetinin getirilmesinde Kanuna aykırı bir yön bulunmadığı.....Tebliğin (IV) numaralı bölümünde, bu alanda çalışıyor olması nedeniyle meslek mensubunun sahip olması gereken veya sahip olduğu kabul edilen bilgi ve tecrübeye göre sorumluluklarının değerlendirilip, düzenlenmesinde, mükerrer 227'nci maddede belirtilen sorumlulukları aşan bir durum bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Karar, davacı tarafından temyiz edilmiş, daha önce iptal edilen 1, 2 ve 3 nolu tebliğlerle aynı doğrultuda olan dava konusu 4 no'lu tebliğin de aynı gerekçelerle iptal edilmesi gerektiği, düzenlemenin 3568 sayılı yasaya aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Davaya konu yapılan düzenleme, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesine dayanmaktadır. Sözü geçen maddenin 1 inci fıkrasında, Maliye Bakanlığı, 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 yetkili kılınmıştır.....

Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin verdiği yetkiye göre beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması mecburiyetinin getirilmesinde kanuna aykırı bir yön bulunmamaktadır. Zira maddede beyannamelerin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanması öngörülmüştür.....

Meslek mensuplarının sorumluluklarının çalıştıkları alanlara göre sahip olması gereken veya sahip oldukları kabul edilen bilgi ve tecrübeye göre değerlendirilip, düzenlenmesinde mükerrer 227'nci maddede belirtilen sorumlulukları aşan bir yön bulunmamaktadır. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dava konusu Genel Tebliğin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolundaki kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden istemin reddine, karar verildi.

Karar özetinden de açıkça anlaşıldığı üzere 4 Seri Nolu Genel Tebliğle getirilen ve mükerrer 227. maddede açıkça yazılmamış olan sahte belgeler, araştırma gerektirmeksizin sahteliği tespit edilen bel-

geler, faaliyet konusu ile mütanasip olmayan ve ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerden meslek mensubunun müşterek müteselsil borçlu olarak sorumlu tutulmasında kanuna aykırılık bulunmadığı, bu durumun meslek mensuplarının sorumluluklarının çalıştıkları alanlara göre sahip olması gereken veya sahip oldukları kabul edilen bilgi ve tecrübeye göre değerlendirilip, düzenlenmesinde mükerrer 227 nci maddede belirtilen sorumlulukları aşan bir yön bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

2.3- SMMM'lerin Müşterek Müteselsil Borçlu Olarak Sorumlu Tutulduğu Durumlarla İlgili Verilen Danıştay Kararları

SMMM'ler hakkında düzenlenen müşterek müteselsil borçlu olarak sorumluluk raporlarına ilişkin açılan davalarda yukarıda belirtilen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 26.02.1999 Tarihli 1999/141 No'lu Kararının tam aksi yönde verilmiş kararlarda mevcuttur. Aşağıya özeti alınan karar bunun bir örneğidir.

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2005	347	2004	1877	09/03/2005

Muhasebecilerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayandığını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğmakta olup, şirketin düzenlediği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayanılarak 213 sayılı vergi usul kanununun mükerrer 227 inci maddesi uyarınca muhasebeci olan davacının sorumluluğuna gidilemeyeceği hk.

Vergi mahkemesi Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesine göre şirket beyannamelerini imzalayan muhasebecilerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğan, bir başka ifadeyle defter kayıt ve belgeleri ile beyannamelerin birbirleriyle tutarsız olmasından kaynaklanan bir sorumluluk olduğu dikkate alındığında dava konusu ödeme emri içeriği cezanın, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmayıp, şirketin düzenlediği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayandığından bu madde uyarınca davacının sorumluluğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir.

Davalı İdare, vergi beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanmasına ilişkin Tebliğde, Serbest Muhasebecilerin bilerek kullandıkları veya araştırmayı gerektirmeden sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu anlaşılan belgelerden, işletmenin kapasitesine uygun olmayan belgelerden serbest muhasebecilerin sorumlu olacaklarının öngörüldüğünü, davacının beyannamelerini imzaladığı şirketin sahte fatura düzenlediğinin tespitinin harici araştırmayı gerektirmediğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Ancak Danıştay 4. Dairesi "Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görmemiş" Bu nedenle, temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

SMMM 'erin sorumluluğuna ilişkin Danıştay internet sitesinden yapılan sorgulamalarda görülen kararlarda açılan davaların genellikle sorumluluğun var olup olmadığı hususundan ziyade sorumlu tutulan meslek mensubu hakkında yapılan takibatlara ilişkindir. Bu konuya örnek karar özetleri aşağıdaki şekildedir.

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2004	2480	2002	4557	08/12/2004

213 sayılı vergi usul kanununun mükerrer 227 inci maddesindeki müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının ödeme emri aşamasında takip edilebileceği hk.

Vergi mahkemesi SMMM olarak beyannamelerimi imzaladığı mükellefin, bir kısım satış hasılatı için belge düzenlemekle birlikte kayıtlarına eksik intikal ettirdiği ya da hiç intikal ettirilmediği, bazı satışlara hiç belge düzenlenmediği ve kayıtlara intikal ettirmedeği, bir kısım emtia alışı ve giderlerini kayıtlara eksik veya fazla intikal ettirdiği, bir kısmının ise hiç intikal ettirilmediği tespit edilerek tarhiyat yapıldığı, mükellefin vergi ve cezaları süresinde ödememesi üzerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca müteselsil ve müşterek sorumluluk gereğince gecikme faiziyle birlikte tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlenen meslek mensubunun itirazını kabul ederek, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden mükelleflerle birlikte aynı usullere göre takibi gerekeceği, dolayısıyla davacı adına ihbarname düzenlenmeden, doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir.

İdare tarafından ödeme emrinin iptali kararının bozulması talep edilmiş ve 4. Daire şu şekilde karar vermiştir.

"..serbest muhasebeci mali müşavirler için öngörülen sorumluluk çerçevesinde müşterek ve müteselsil sorumlu olarak haklarında takibata geçilebilmesi için ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi diğer bir deyimle, verginin tahakkunun yanısıra tüm kanun yollarına başvurulmak suretiyle verginin kesinleşmesi gerekmekte olup, ziyaa uğratılan vergi ve cezaların ancak miktar ve mahiyetinin kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında istenmesi mümkün olacaktır.

Olayda takibe konu vergi alacağının kesinleşip kesinleşmediği ve kesinleşmiş ise davacının iddialarının ödeme emri aşamasında ileri sürülebilecek iddialar kapsamında olup olmadığı incelenmeden, mahkeme kararında yer alan gerekçelerle ödeme emri iptal edilmesinde isabet görülmemiştir."

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2003	1868	2002	2223	26/06/2003

Ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların ancak asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirden müşterek ve

müteselsil sorumluluk kapsamında istenebileceği hk.

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2004	39	2003	370	26/03/2004

Kesinleşmiş kamu alacağının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla serbest muhasebeci, mali müşavir adına ödeme emri düzenlenebilmesi için ihbarname düzenlenmesine gerek bulunmadığından, borcun kesinleşip kesinleşmediğinin araştırılması gerektiği,

3- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI ve YARGI KARARLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

3.1- YMM'lerin Müşterek Müteselsil Sorumlulukları

YMM'lik Mesleğinin Konusu;

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 Sayılı Kanunun 2/B maddesinde

B) Yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Şeklinde belirtilmiştir.

Tasdik ve Maliye Bakanlığınca Tasdik Kapsamına Alınan Konu ve Belgeler;

3568 Sayılı Kanunun 12. maddesine dayanılarak çıkarılan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 4. Maddesinde 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 yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır." Şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 7. maddesinde ise Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek olan konular aşağıdaki şekilde belirlenmiş olup yönetmelikte konu başlıkları altında belgeler tek tek sayılmıştır.

A) Gelir Vergisi Yönünden;

B) Kurumlar Vergisi Yönünden;

C) Katma Değer Vergisi Yönünden;

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden;

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden;

F) Damga Vergisi Yönünden;

G) Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden;

Yönetmeliğin 7. maddesi Maliye Bakanlığınca, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletme yetkisi de vermekte olup tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul

ve esaslar bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği, yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamayacağı belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın yönetmeliğin 7. maddesinde sayılan konu ve belgelere ilişkin çıkarmış olduğu tebliğler ve bu tebliğlerle YMM'lere tasdik yetkisi verilen hususlar ilgili tebliğler bazında aşağıya özet olarak alınmıştır.

18/02/1990 – 20437 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 1 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği;

“İhracat Teslimleri Ve İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerden Doğan KDV İade Ve Mahsup İşlemleri” tasdik kapsamına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununa göre yapılacak iade ve mahsupların Yeminli Mali Müşavirlerce tasdiklerine ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

22/02/1990 – 20441 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2 Seri No'lu Sm, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

“Yeniden Değerleme” işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır. Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin V.U.K.'nin mük.298nci maddesi uyarınca yaptıkları “**Yeniden Değerleme**” işlemlerinin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar bu tebliğde belirlenmiştir. (Enflasyon düzeltmesi uygulaması ile yeniden değerlendirme işlemleri son bulmuştur.)

12/05/1990 – 20516 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Vakıflara ve Tesislere “MUAFİYET” tanınması ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7 / 15 nci maddesi uyarınca, vakıfların ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulması için aranan şartları taşıdıklarının yeminli mali müşavirlere tasdikine ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

17/03/1992 – 21174 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Kurumlar Vergisi Kanunun 8. maddesi ve Geçici 18. maddesinde yer alan vergi dışı tutulan işlemler ile ilgili GVK'nun mük.39. maddesine göre **ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler** ilişkin işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmış ve tasdike ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

21/10/1992 – 21382 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6 Seri No'lu Sm, SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanunun 14. maddesinde yer alan “Taşımacılık Hizmetlerinden Doğan KDV İade Ve Mahsup İşlemleri” yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamına alınarak, bu tasdike ilişkin usul ve şartlar bu tebliğ ile belirlenmiştir.

30/01/1993 – 21481 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 7 Seri No’lu Sm,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin “Yatırım İndirimi” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmış olup, tasdike ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

98/1 nolu Teşvik Tebliği : KDV Desteği Raporu , 08.12.2006 tarih ve 26370 RG. 2006/3 Nolu Yatırımlar Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanması Tebliği : Yatırım Teşvik Belgelerinin Tamamlama Vizelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Onaylanması.

15/04/1993 – 21553 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 8 Seri No’lu Sm,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde belirtilen “Araçlara İlişkin İstisna” işlemlerinden doğan iade ve/veya mahsupların yeminli mali müşavirlerce tasdiklerine ilişkin usul ve esaslar be Tebliğ ile belirlenmiştir.

29/07/1993 – 21692 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 9 Seri No’lu Sm,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

KDV Kanunu’nun 29/2nci maddesi uyarınca “Temel Gıda Maddeleri” ile ilgili olup, indirilemeyen Katma Değer Vergisi nedeniyle doğan iade ve/veya mahsupların yeminli mali müşavirlerce tasdiklerine ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

16/12/1993 – 21790 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 11 Seri No’lu Sm,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

“TASDİK KONULARI” kodları belirlenmiş ve yapılacak sözleşmelerde bu kodların kullanılacağı belirtilmiştir.

23/02/1995 – 22211 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 14 Seri No’lu Sm,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

“Yıllık Gelir Ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Ve Bunlara Ekli Mali Tablolar Ve Bildirimlerin” yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir. Aktif toplamı veya net satış hasılatı yönünden belli rakamları aşan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tam tasdik kapsamına alınmıştır. (18 seri no’lu Tebliğ ile bu husus yeniden düzenlenerek 14 seri no’lu tebliğle yürürlükten kaldırılmıştır.)

28/02/1995 – 22216 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 15 Seri No’lu SM,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanununu 1/1-b maddesinde yer alan Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili katma değer vergisi giderlerinin Yeminli Mali Müşavir raporuna göre yapılıp ya-

pılmayacağı konusunda tereddütler giderilmiş bu işlemler neticesinde doğan katma değer vergisi iade işlemlerinin, Yeminli Mali Müşavirlerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabileceği ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar.

08/11/1995 – 22457 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 19 Seri No’lu SM,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanununun 15/1-b maddesinde yer alan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisi iadeleri yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabileceği ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar bu tebliğle düzenlenmiştir.

31/03/2001 – 24359 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 30 Seri No’lu SM, SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Anılan Yönetmeliğin 7-G/g bendine istinaden “4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi” ile 193 Sayılı G.V.K.’da yapılan değişiklik ile düzenlenen istisnadan yararlanılması yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen tasdik raporu ibrazına bağlanmış olup, usul ve esasları bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

04/11/2002 – 24926 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 33 Seri No’lu SM,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Anılan Yönetmelik ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 8/1nci fıkrasında belirtilen yetkilere dayanılarak, solvent türlerinin ÖTV kapsamında teslimine ilişkin tecil-terkin uygulaması ile bu uygulama çerçevesinde indirimli teminat imkanından yararlanılması, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek “Üretim Tasdik Raporu” ibraz edilmesi şartına bağlanmış olup, konuya ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

22/07/2004 – 25530 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 36 Seri No’lu SM,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

İlgili Yönetmelik ve 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile “ÖTV’si sıfıra indirilen akaryakıt kullanımı” ilişkin düzenleme ile getirilen imkandan yararlanılması yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporuna bağlanmış olup, usul ve esaslar bu Tebliğ ile düzenlenmiştir.

09/08/2005 – 25901 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 38 Seri No’lu SM,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

İlgili Yönetmelik ve ÖTV 8 Seri No.lu Genel Tebliği ile “Üreticiler Tarafından Yerli Tarım Ürünlerinden İmal Edilerek Teslim Edilen Biyoetanole, Harmanlayıcıların ise Satın Aldıkları Biyoetanollü Benzinle Harmanlanmasına ve Elde Edilen Karışımın Teslim Edilmesinden” yararlanmaları yeminli mali müşavir raporuna bağlanmıştır. (“Biyoetanol Üretim Tasdik Raporu” ile “Harmanlayıcılara Ait Biyoetanollü Benzin Faaliyet Tasdik Raporu”) Konuya ilişkin usul ve esaslar bu tebliğle belirlenmiştir.

30/09/2006 – 26305 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 39 Seri No’lu SM,SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ,3568 Sayılı Kanun ve 1 No. lu Yönetmelik ile 4325 Sayılı Olağanüstü Hal ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile ilgili 193 Sayılı GVK’da değişiklik ile “Gelir ve Kurumlar Vergisi İndiriminden Yararlanılması”nın yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibrazına bağlanmış olup, usul ve esasları bu Tebliğ ile belirlenmiştir.

22/12/2006 – 26384 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 40 Seri No’lu SM,SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

“İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde ÖTV İstisnası” na ilişkin yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmesi gereken “İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi İstisnasına İlişkin Faaliyet Tasdik Raporu”nun düzenlenmesine ilişkin hususlar, raporların teslimi ve yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporlarla ilgili sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır

31/12/2009 – 27449 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 42 Seri No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin2 3.7 maddesine göre, anılan tebliğ ile usul ve esasları belirlenen düzenlemelerden mükelleflerin yararlanmaları Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibrazı şartına bağlanmıştır. Buna göre yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmesi gereken “Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu”nda bulunması gereken zorunlu bilgiler, rapor şekli, raporların teslimi ve yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporlarla ilgili sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

15/06/2010 – 27612 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 43 Seri No’lu SM, SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)’nın aerosol üretiminde kullanılmak üzere tesliminde Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) tutarının sıfıra indirilmesi hakkında 5/2/2010 tarih ve 2010/135 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın uygulamasına ilişkin 18 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile usul ve esasları belirlenen düzenlemelerden mükelleflerin yararlanmaları Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibrazı şartına bağlanmıştır. Buna göre yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmesi gereken “Aerosol Üretim Tasdik Raporu” nda bulunması gereken zorunlu bilgiler, rapor şekli, raporların teslimi ve yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporlarla ilgili sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

15/06/2010 – 27612 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 44 Seri No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

Mükelleflerin, Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ve benzeri düzenlemeler kapsamında ih-

raç edilen mallara ilişkin Özel Tüketim Vergisi İadesi uygulamasından yararlanılması için öngörülen şartları sağlayıp sağlamadıklarının tespit edilmesi için “İhraç Edilen Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisi İadesi Tasdik Raporu” düzenlenmesi ve buna ilişkin usul ve esaslar.

3.2- YMM’lerin Müşterek Müteselsil Sorumluluklarına İlişkin Düzenlemeleri İçeren Mevzuat Hükümleri;

3568 Sayılı Kanunun “**Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk**” başlıklı 12. maddesi aşağıdaki şekildedir.

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 ciroaları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye 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.

Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenleyen 3568 Sayılı Yasanın 12. Maddesini gerekçesinde, “tasdikin doğru olmaması hususu”, tasdik edilen mali tabloların ve buna dayanarak teşkil eden defter ve belgelerde mevzuata aykırı bir durumun bulunmasına bağlanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı Mükerrer 227. Madde metni ise aşağıdaki şekildedir.

Maliye Bakanlığı:

- 1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya,*
- 2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,*
- 3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli malî müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya (6009 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen bent*

Yürürlük: 01.08.2010 ,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameleri 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 mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

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

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.

YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğuna ilişkin, 3568 Sayılı kanunun 12. maddesi ve 213 Sayılı VUK' un mük.227. maddesi aynı konuyu düzenlemekle birlikte, ayrı amaç ve içeriktedirler. Birincisinde "doğruluk denetimi", ikincisinde ise "uygunluk denetimi" öngörülmektedir. Mük.227. madde 12. maddeden farklı olarak, **gecikme faizlerini** de sorumluluk kapsamına almaktadır.²

3568 Sayılı Kanunun 12. maddesine dayanılarak çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesi de yine YMM'lerin sorumluluğunu düzenlemekte olup madde metni şu şekildedir.

*"Bu Yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikten 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 cezalar-dan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.** Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, ol ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmı 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."

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 227. maddesi, 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesi ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 20. Maddesi dışında, anılan yönetmeliğin 7. maddesine istinaden tasdik kapsamına alınan konu ve belgeleri düzenleyen ve yukarıda belirtilen tebliğlerde

² AYGÜNDÜZ İ.H.,Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları ,Vergide Gündem, Temmuz 2005, Sayı: 7

tasdik amacıyla düzenlenen raporlarda bulunması gereken asgari bilgiler belirtilmiş ve YMM'lerin sorumluluğu istisnasız bütün tebliğlerde yer almıştır. Tebliğlerde ayrıca gerektiğinde tasdik konularına göre tasdik edilecek işlemlerle ilgili özellikli hususlara da yer verilmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlerin Mütessesil Sorumluluğunu Gerektiren Durumlar;

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgelere ilişkin usul ve esasları belirleyen hemen hemen bütün tebliğlerde mütessesil sorumlulukla ilgili olarak yer alan ortak ifadeler aşağıdaki şekildedir.

“Tebliğde yer alan asgari bilgilerin aranması ve araştırılması zorunlu konu ve belgeler ile bunlara ilişkin defter kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş, kayıt nizamı ve muhasebe ilkelerine göre kaydedilmiş olması gereklidir. Yeminli mali müşavirler belgelerin geçerliliğini, usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmedini tespit etmek zorundadırlar”

“Yeminli mali müşavirler, gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadırlar.”

“İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikın doğruluğundan sorumludurlar”

Tasdik konusu ile ilgili olarak “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre gerekli inceleme tekniklerini kullanmamaktan kaynaklanan hususlarda her ihtimalde sorumluluk kapsamındadır. Zira amacı gerçek durumu ortaya koymak olan tasdik raporunda söz konusu inceleme tekniklerinin kullanılmaması gerçeği ortaya çıkaracak yeterli araştırmanın yapılmadığı ve kanıtın toplanmadığı anlamına gelecektir.

Yukarıda yer verilen düzenlemelere dayanılarak tasdik kapsamındaki konu yada belgeye ilişkin her matrah farkından dolayı tasdik raporu düzenleyen YMM sorumlu tutulması gibi bir sonuca varılmalıdır. Her ne kadar mevzuatta geçen *Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumludurlar*. Cümlesi tasdik edilen hususun doğru olmadığı her durumda bir sorumluluk yüklemiş gibi yorumlanabilecek nitelikte olsa da , tasdik konuları ile ilgili asgari olarak istenen bilgilerin tebliğlerle belirlenmiş olması, denetim tekniklerinin Tasdik Yönetmeliğinde ayrıntılı olarak açıklanmış olması gibi hususlar dikkate alındığında YMM tarafından ilgili tebliğde belirlenen asgari bilgilerin karşılanmış ve bu bilgilerin doğruluğu da tasdik yönetmeliğinde yer alan yada işin mahiyetine göre gerekli olan denetim teknikleri uygulanarak ortaya konulmuş olduğu durumlarda, özetle kasıt ve/veya ihmalinin bulunmaması halinde sorumluluğunun da olmaması gerekir. Bu sonuca tasdik konuları arasında en kapsamlıları olarak kabul edilebilecek olan ve Tasdik Yönetmeliğinin 7-A/a ve 7-B/a maddesi ile tasdik kapsamına alınan yıllık gelir vergisi beyannameleri, bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler; ile yıllık kurumlar vergisi beyannameleri, bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler konusunda yapılacak tasdike ilişkin usul ve esasları düzenleyen 18 Seri No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin **Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğun Tesbiti** başlıklı II.B.2. Bölümünde yer alan aşağıdaki açıklama ile de varılabilecektir.

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 (Gelirler Genel Müdürlüğü) gönderilecektir.

Görüldüğü üzere tebliğin bu bölümünde tasdik kapsamındaki konuda ortaya çıkan bir matrah veya vergi farkı ile YMM'nin sorumlulukları arasındaki ilişkinin inceleme elemanı tarafından ortaya konulması gerektiğinden ve sorumluluğu gerektiren bir hususun tespiti durumunda yapılacak işlem-den bahsedilmektedir, bu da tasdik kapsamındaki konuda ortaya çıkan her matrah veya vergi farkında YMM'lerin sorumluluğunun oluştuğunun koşulsuz olarak kabul edilmeyeceğini göstermektedir.

YMM'lerin Sorumluluğunun Tespiti Açısından İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İşlemler;

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda, YMM tarafından tasdik raporu düzenlenmiş bir konuya ilişkin olarak matrah veya vergi farkı tespit edilmesi durumunda ortaya çıkan bu matrah veya vergi farkı ile YMM'nin sorumluluğu arasındaki ilişkinin inceleme raporunda net bir şekilde ortaya konulması gerektiği yukarıda açıklanmıştır. Bu ilişkinin ortaya konulması içinse inceleme elemanınca araştırılacak olan hususların bir kısmı tasdik konusuna göre değişmekte bir kısmı ise tüm tasdik işlemleri için aynı olmaktadır.

Sorumluluğun tespiti için öncelikle belirlenmesi gereken husus, ortaya konulan matrah veya vergi farkının tasdik kapsamına girip girmediği olacaktır. Eğer tasdik kapsamına giren bir konu ise bu durumda YMM tarafından düzenlenmiş olan raporda yapılan tasdik işlemine ilişkin genel tebliğde belirlenen asgari bilgilerin yer alıp almadığı, tasdik raporunda yer verilen bilgi ve belgelerin doğruluğu açısından tasdik yönetmeliğinin 15. maddesinde belirtilen denetim tekniklerinin uygulanıp uygulanmadığı gibi hususlar araştırılmalı ve kasıt yada ihmal olup olmadığı ortaya konularak YMM'lerin sorumlu oldukları yada olmadıkları net bir şekilde açıklanmalıdır.

Yukarıda belirtildiği üzere tasdik kapsamına alınan konular için farklı usul ve esaslar belirlenmiş olması dolayısıyla sorumluluğun değerlendirilmesi tasdik konusuna göre değişecektir.

YMM'lerin Müteselsil Sorumlu Olarak Takibi;

3568 sayılı Yasa'nın uygulama usul ve esaslarının düzenlendiği Yönetmeliğin 20. maddesinde ise, "YMM'ler, 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.**" hükmü yer almaktadır.

YMM'lerin Müşterek ve müteselsil borçlu olarak takibine ilişkin usul 18 Seri No'lu SM, SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tesbiti başlıklı II.B.2. Bölümünde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

"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."

01.03.1996 tarih ve 1996/1 Sıra No.lu YMM İç Genelgesi'nde Bakanlık, YMM'lerle ilgili müteselsil sorumluluk uygulamasının nasıl yapılacağı konusunda aşağıdaki açıklamayı yapmıştır.

18 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, "B) Tasdik Raporu Tanzim Eden Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu" başlıklı bölümünde, "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 tespit edilen yeminli mali müşavirlerle ilgili takibat ise yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir." açıklaması yer almaktadır.

Bu düzenlemeye rağmen, vergi inceleme raporlarıyla belirlenen yeminli mali müşavirlerle ilgili müşterek ve müteselsil sorumluluğun, bazı vergi dairelerince, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden önce başlatılmasına sebep olacak şekilde işlem yapıldığı ve inceleme elemanlarınca da bu doğrultuda vergi inceleme raporu tanzim edildiği anlaşılmıştır.

Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkının ortaya çıkması durumunda inceleme elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin ilgili mevzuatta belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacaklardır. 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 yapılacak takibat, vergi ve cezaya ilişkin tahakkukun kesinleşerek tahsil edilebilir hale gelmesinden sonra başlatılacak ve bu takibat vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır.

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 müşavirin 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 müşavirin 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.

Müteselsil sorumluluk bir zararın giderilmesinden birden fazla kişinin birlikte sorumlu tutulmasıdır. 3568 sayılı Yasa'nın 12. maddesinde de, ortaya çıkacak vergi ziyai ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte YMM'lerin müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır. Burada müteselsil sorumluktan şunun anlaşılması gerekir. Devlet'in ziyaa uğratılan vergi dolayısıyla uğradığı zararın giderilmesinden mükellef ve YMM birlikte sorumludurlar. Diğer bir deyişle, YMM ve mükellef meydana gelen zararı gidermekle/ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.

Bir alacaklı alacağından dolayı müteselsil borçlulardan dilediğine başvurabilmektedir. Bu özelliği de müteselsil sorumluluğun zararı giderim (ödeme) niteliğini biraz daha ortaya koymaktadır. Hatta

burada bir adım daha ileri gidilebilir ve Devlet'in alacağını tahsil etmek için asıl borçludan önce sorumlu YMM'ye de başvurabileceği de öne sürülebilir. Zira mağdur zararının giderilmesi için müteselsil sorumlulardan (asıl borçlu veya sorumlu) dilediğine başvurabilir.

Vergi Hukuku'nda müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı vergi alacağını güvence altına almaktır. Anlaşılabileceği üzere YMM'ler için öngörülen müteselsil sorumluluk müessesesinin amacı da Devlet'in alacağının sorumlulara ödettirilmesidir. Yaptığımız açıklamalar ışığında; vergi hukukunda yer alan müteselsil sorumluluk müessesesinin ödemeye ilgili olduğunu açıklıkla belirtebiliriz.³

3.3- YMM Sorumluluk Hükümlerine ve Uygulamalarına İlişkin Meslek Mensuplarınca ve Bağlı Oldukları Odalarca Yapılan Eleştiriler:

Söz konusu eleştiriler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Yasadaki tasdikın doğruluğu kavramından, vergi ziyaa olmamasına bağlı olarak, tasdik için yasa, yönetmelik ve tebliğde belirlenen esaslara ve usullere göre hazırlanan rapordaki bilgilerin doğruluğu anlaşılmaktadır. Tasdikın doğruluğu üzerinde durulurken, YMM'nin tasdik raporunu hazırlarken gerekli özeni gösterip göstermediğinin araştırılması gerekir.⁴

YMM'lere vergi incelemesinin tüm tekniklerini kullanma görev ve sorumluluğu verilmektedir. Tüm belgelerin doğruluğunu araştıracaktır. Belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılabildiği bir ortamda[ki bu sorun en çok KDV iadesi kapsamındaki tasdik raporunda ortaya çıkmaktadır.YMM'nin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın naylon fatura (yanıltıcı belge) çıkması ya da aldığı firmaya satış yapan kişinin yani alt firmanın faturasının naylon fatura çıkması durumlarında YMM sorumlu tutulmaktadır] yetersiz olanaklarla bu görevleri tam olarak yerine getirebilmesini beklemek gerçekçi değildir.

YMM'nin tarh ve tahakkuk anından itibaren takip edilebileceği iddia edilmekte ise de VUK'ta tarhiyatın kimler adına yapılacağına ilişkin hükümler bu konuda duraksamaya yol açmaktadır. Aynı şekilde kimlerin dava açabileceği ve nelerin dava konusu olabileceği VUK'ta belirtilmiştir.

Aynı şekilde kimlere tebligat yapılacağı konusunda VUK'ta ve Tebligat Kanununda hükümler bulunmaktadır. Burada da YMM'ye ilişkin özel bir düzenleme yer almamaktadır.⁵

Konuya ilişkin en kapsamlı eleştirileri getiren İstanbul YMM Odasının YMM Denetim Tasdik Normlarına İlişkin hazırlanan raporunda müteselsil sorumluluğa ilişkin getirilen eleştiriler ise aşağıdaki şekildedir.

1. Bir kısım vergi inceleme elemanları, Yeminli Mali Müşavirin sorumluluğunu tespit ederken adeta sonuçtan hareket etmektedir. Sonuçta bir vergi kaybı tespit edilmişse, bu kayıptan, ilgili beyannameyi tasdik eden YMM sonucuna varabilmektedir. Yeminli Mali Müşavirin yaptığı çalışmalar değerlendirilmeksizin, hatta YMM ile hiç irtibat kurulmaksızın, izahat istenmeksizin, inceleme raporlarında Yeminli Mali Müşavirin de matrah farkından özensiz çalışması nedeniyle sorumlu olduğu ifadelerine yer verilmektedir. Bazen bulunan matrah farkı çok küçük olmasına,

³ GÜNDOĞDU B. ,Ymm'lerin Sorumluluklarından Dolayı Takibi, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2007, Sayı:175

⁴ (AYGÜNDÜZ İ.H.,Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları ,Vergide Gündem, Temmuz 2005, Sayı: 07)

⁵ (AYGÜNDÜZ İ.H.,Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları ,Vergide Gündem, Temmuz 2005, Sayı: 07)

- hatta incelemenin Vergi Usul Kanunun 11. maddesi çerçevesinde yürütülüyor olmasına rağmen, bu sonuca varılabilmekte, vergi dairesinden ilgili borcun takibi, ilgili YMM Odasından da Yeminli Mali Müşavire disiplin cezası verilmesi talep edilmektedir. 12. maddenin 4. fıkrasındaki cümleyi 1. fıkra ile birlikte düşünmek gerekir. Yeminli Mali Müşavirler, mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartları ve denetim standartlarına göre yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu tutulmalıdır.
2. Mevzuat hükümlerine, muhasebe standart ve ilkelerine, denetim normlarına uygun olarak yapılması gereken tasdik çalışması ile ilgili tersi bir belirleme yapılmadıkça, kasıt ya da ihmal ortaya konmadıkça, bulunan matrah farkı ile Yeminli Mali Müşavirin yaptığı ya da yapması gerektiği çalışma arasında bir bağlantı kurulmadıkça Yeminli Mali Müşavirin sorumluluğundan söz edilmemesi gerekir. Defter, belge ve beyanlardan hareketle, denetim normlara uygun olarak yapacağı çalışmalara dayanarak raporunu oluşturmuş bir Yeminli Mali Müşavire sorumluluk atfetmek mümkün olmamalıdır.
 3. Yeminli Mali Müşavirlerin görevlerini bu kapsamda gerçekleştirebilmeleri ve sorumluluklarının – halen uygulanmakta olduğu gibi inceleme elemanlarının kişisel değerlendirmelerine bağlı olarak değil – objektif ölçüler içerisinde ve somut olarak ortaya konulabilmesi için, yasada amaç edinilen yüksek mesleki standartların oluşturulması gerekmektedir; Kayıtdışılığın Mali İdarece de bir vakıa olarak kabul edildiği bir ortamda, mevcut kayıtlardan hareketle, mesleki bilgi, tecrübe ve sezgi ışığında görevlerini yerine getirmeye çalışan, bu çerçevede asgari, objektif çalışma standartları oluşturan, oluşturmaya çalışan Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluklarının tespitinde somut kriterlerin kullanılması gerekmektedir.
 4. **İnceleme elemanlarının her yaptıkları incelemede prensip olarak mutlaka matrah farkı bulmak gibi bir anlayışa sahip oldukları, eğer yeminlisi varsa da YMM'nin sorumlu tutulmasının zorunluluk gibi algılandığı, matrah farkı eşittir YMM sorumluluğu anlayışının hakim olduğu, Maliye Bakanlığınca YMM'ler hakkında sürekli ve artarak gerçeğe aykırı tasdik yetkisini kullanmaktan disipline sevk istenildiği; 1995-2010 yılları arasında tasdik yetkisini gerçeğe aykırı kullanmaktan odaya şikayet edilen YMM'lerin toplamı 492, bu sayının YMM sayısına oranı %43, dosya sayısının ise 1785 olduğu,(bu husus İstanbul YMM Odası internet sitesinde yer alan dökümanlardan alınmıştır.)**
 5. YMM'ler tarafından tasdik raporu yazılan bir mükellefin inceleme elemanınca incelenmesi sonucunda matrah farkı bulunup YMM sorumlu tutulduğunda rapor yargıda kesinleşirse YMM'nin sorumlu olduğu, fakat raporun yargıda düşmesi durumunda inceleme elemanın herhangi bir sorumluluğu olmadığı (Bu eleştiri konusuna ilişkin olarak İstanbul YMM odasınca, öneri olarak rapor dolayısıyla hazineye irat girerse inceleme elemanına prim verilmesi, aynı şekilde raporun yargı mercilerin döndüğü durumlarda da sicillerinde değerlendirilmesi **şeklinde düzenleme yapılması önerisi** getirilmiş)
 6. Sorumluluğun denetim standartlarıyla sınırlı olması gerektiği, ihmal ve kusurun aranması gerektiği ve vergi ile ilişkisi kesilmesi gerektiği,
 7. **İnceleme elemanlarının incelemelerinde istenmeyen** belgelerin YMM'lerden istenmemesi gerektiği,
 8. YMM'ler sorumlu tutulduklarından ancak kendilerine ödeme emri tebliğ edildiğinde haberdar

olmakta ve bu nedenle kendilerinin tasdiki yaptıkları dönemde söz konusu matrah yada vergi farkının tespit edilme imkanının olmadığını, hatta böyle bir farkın olmadığı gibi bir savunma yapma şansı kalmadığı, matrah Farkı ile YMM sorumluluğu arasındaki ilişkinin raporlarda net bir şekilde ortaya koyulması gerekmekte iken raporlarda bunun yer almadığı ancak rapordan haberi olmayan YMM'lerin buna itiraz etme şanslarının bile olmaması,

9. Bulunan vergi yada matrah farkı ile YMM'lerin sorumluluğunun raporlarda net bir şekilde ortaya konulması gerektiğinin tebliğde yer almasının yerine yasal bir düzenleme haline gelmesi gerektiği,

10. Kayıtdışılığın, sahteciliğin bu kadar yoğun olduğu, birçok işletmenin kendi kar zarar hesabını, kayıp kaçığını tespit edemediği bir ekonomide hiçbir esneme payı dahi olmadan YMM den %100 tespit beklemenin eşyanın tabiatına aykırı olduğu;

Yukarıda özetlenen eleştirilerden görüleceği üzere YMM'lerin Mütessesil sorumluluğu ile ilgili eleştiriler, inceleme elemanlarınca inceleme esnasında YMM'lerle irtibat kurulmaması, matrah veya vergi farkı eşittir YMM sorumluluk olarak algılanıp fark - sorumluluk ilişkisinin araştırılmaması, sorumluluğun ödeme emri ile öğrenilmesi ve ödeme emrine itirazın konusunun sınırlı olması dolayısıyla sorumluluğun dava konusu bile yapılamaması gibi hususlarda yoğunlaşmaktadır.

3.4- YMM'lerin Müşterek Mütessesil Borçlu Olarak Sorumlu Tutulduğu Durumlarla İlgili Verilen Danıştay Kararları;

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2005	207	2004	2404	14/02/2005

KARAR METNİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'inci Maddesinde Düzenlenen Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluk Hükümleri Kapsamında Yeminli Mali Müşavir Olan Davacının Sorumluluğunun, Mükellef Hakkındaki Tahakkukun Kesinleşmesinden Sonra Başlayacağı Ve Meslek Mensubu Adına Yeniden İhbarname Düzenleme Zorunluluğunun Bulunmadığı Hk

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ONBİRİNCİ DAİRE	1999	658	1997	2574	15/02/1999

KARAR METNİ

Yeminli Mali Müşavirlerin Karşıt İnceleme Yetkisine Sahip Oldukları Hk.<

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2002	3372	2001	3313	31/10/2002

KARAR METNİ

3568 Sayılı Kanunun 12 Nci Maddesine Göre Belirlenen Sorumluluk Çerçevesinde Müşterek Ve Mütessesil Sorumlu Olarak Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Takibata Geçilebilmesi İçin Ziyaa Uğratılan Vergi Ve Kesilen Cezaların Asıl Mükellef Açısından Miktar Ve Mahiyet İtibarıyla Kesinleşmesi Gerekeceği Hk.<

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2005	207	2004	2404	14/02/2005

KARAR METNİ

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 İhbarname Düzenleme Zorunluluğunun Bulunmadığı Hk.<

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2003	3685	2002	2790	24/06/2003

KARAR METNİ

Yeminli Mali Müşavirin Tasdik Raporu Sonucu Alınan Katma Değer Vergisi Ve Cezaya Karşı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılması Ve Ödenmemesi Durumunda, Y.M.M. De Asıl Mükellef Gibi Sorumlu Olduğu HK.<

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ONBİRİNCİ DAİRE	1995	310	1995	247	20/02/1995

KARAR METNİ

Yeminli Mali Müşavirler Yaptıkları Tasdikin Yasa Ve Yönetmelik Hükümleriyle Amaçlanan Doğrultuda Olmaması Sonucu Kayba Uğratılan Vergi Ve Kesilen Cezalardan Mükellefle Birlikte Müşterek Ve Müteselsilen Sorumlu Olduğundan Yeminli Mali Müşavirin Mallarına İhtiyatı Haciz Uygulanabileceği Hk.<

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2008	212	2007	319	21/03/2008

KARAR METNİ

Yasal Defter Ve Kayıtlar Arasında Bulunması Zorunlu Olmayan Ve Yeminli Mali Müşavirlere İbraz Edilmeyen Belgelere Dayanılarak Saptanan Matrah Farkından Dolayı, Yeminli Mali Müşavirin Müşterek Ve Müteselsil Olarak Sorumlu Tutulamayacağı HK.<

İncelendikten sonra gereği görüldü: Yeminli mali müşavir olan davacının, işlemlerini tasdik ettiği ***Dış Ticaret Limited Şirketinin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporunda önerilen ve tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaların tahsili için müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına düzenlenip, tebliğ edilen ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin (1) işaretli fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve iş-

lemelerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş olup, maddenin (2) işaretli fıkrasında ise, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı kurala bağlanmış, 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde de aynı yönde düzenleme yer almıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde tasdik ile ilgili açıklamalara yer verilmiş, tasdikin tanımı, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlara göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması" olarak yapılmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12'nci ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

18 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik olarak başlayacağı belirtilmiştir. Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda kabul edilmiştir. Bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun kapsamı belirlenirken, inceleme elemanınca **213 sayılı Kanunun 4369 sayılı Kanunla değişik 256 ncı maddesinin son cümlesinin ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin gereği olan mesleki özenin söz konusu tasdik işlemlerinde yerine getirilip getirilmediğinin de dikkate alınması gerekmektedir.** Dosyada mevcut inceleme raporunda, davacının tam tasdik sözleşmesi yaparak işlemlerini tasdik ettiği *** Dış Ticaret Limited Şirketinin 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirketin pazarlama departmanından alınan müşteri listeleri ile yasal defter ve belgeler karşılaştırılarak, ilgili yılda satışı yapılan 304 adet temizlik robotu için 2003 yılında belge alındığı ve buna ilişkin faturaların da bu yılda düzenlendiği saptanarak matrah farkı tespit edilmiştir. İnceleme sonucu bulunan matrah farkı, mükellef firmanın pazarlama departmanından alınan müşteri listelerinin incelenmesi sonucu bulunmuştur. Bu belgeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda sayılan ve mükelleflerin düzenlemek ya da tutmak zorunda olduğu belgelerden olmayıp, şirketin kendi iç işleyişini izlemek için tutulan özel kayıtlardır. Bu nedenle, söz konusu müşteri listeleri, mükellefin kendiliğinden ibraz etmemesi halinde, yeminli mali müşavir olan davacının, düzenleyeceği tasdik raporu ile ilgili olarak bilmesi gereken belgeler arasında yer almamaktadır. Davacı tarafından mükellef şirket hakkında düzenlenen tasdik raporunun hazırlanması sırasında da davacıya bu nite-

likte bir belge verilmediği anlaşıldığından, bu belgede yer alan kayıtlar nedeniyle, davacının mesleki özen sorumluluğunu gereği gibi yerine getirmedikten söz etmeye olanak bulunmamaktadır. Buna göre, yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve yeminli mali müşavire ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, 21.3.2008 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

Görülebileceği üzere yargı kararları ağırlıklı olarak **müteselsil sorumlu tutulan YMM'lerin** sorumluluğunun, Mükellef Hakkındaki Tahakkukun Kesinleşmesinden Sonra Başlayacağı ve ödemeye ilişkin olduğu hususları ile ilgilidir.

Bunun dışında YMM'ler hakkında Müteselsil sorumlulukları ile ilgili olarak ihtiyati haciz uygulanabileceği, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmaya varmış olması durumunda YMM'lerin uzlaşmaya varılan tutar üzerinden takibinin yapılabileceği gibi konularda yine yargı kararlarında yer almaktadır.

Ancak Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunun 2008 yılında vermiş olduğu ve yukarıya ayrıntılı olarak alınan Tasdik sırasında YMM e ibraz edilmeyen belgeler üzerinden yapılan tarhiyatlarda YMM'lerin müteselsil sorumlu tutulamayacağına ilişkin karar özellik arz etmektedir ve mükellef hakkında yapılan incelemede ortaya çıkan matrah veya vergi farkı ile YMM sorumluluğu arasındaki illiyet bağının mutlak bir şekilde ortaya koyulması gerektiğini göstermektedir.

4- SONUÇ

Bu çalışmamızda SMMM ve YMMM'lerin Mesleki konu, yetki ve sorumluluklarını 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 213 Sayılı V.U.K. 'nın Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları Başlıklı Mük. 227. maddesi karşısındaki durumu açısından değerlendirdik.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirttiğimiz gibi, SMMM lerin mesleğinin konusu ve yetkileri 3568 Sayılı Yasada belirtilmiş olmasına rağmen kendilerine tanınan yetkilere ilişkin mali sorumluluk 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun Mükerrer 227. Maddesinde hüküm altına alınmıştır. SMMM lerin imzalayacakları beyannameler, müşterek müteselsil sorumluluğu gerektiren durumlar, sorumluluğu ortadan kaldıran hususlar 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlenmiştir.

3568 Sayılı Yasada ise YMM ler için mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen mali sorumluluk ve YMM mesleğinin konusu ve yetkileri düzenlenmiştir. 3568 Sayılı Kanunu'nun 12. Maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yönetmelik çıkarma yetkisine istinaden 02.01.1990 Tarihinde resmi gazette yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında yönetmeliğin 20. Maddesinde de yine YMM lerin mali sorumluluğu ile ilgili düzenlemeler belirtilmiştir.

SMMM'ler; kendilerine ibraz edilen belgelerin MSUGT ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresinde kanuni defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması, bilerek Kulanılan ya da harici araştırmaya gerek kalmadan sahteliği ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden , işletmenin faaliyet konusuna ya da iş hacmine uygun olmayan ticari örf ve

teamüle uygun olmayan belgelerden, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan MSUGT göre belirlenen Dönem Kar/Zararının doğruluğundan sorumludurlar.

SMMM'ler açısından meslek mensubu ve bağlı odalarca yapılan eleştiriler; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mük. 227 maddesinin sadece uygunluk denetimi ile ilgili olduğu, sahte olduğu bilinerek yada harici araştırma yapılmaksızın tespiti mümkün olan belgeler ile örf teamül ve teknik icaplara uymayan belgelerden kaynaklanan sorumlulukları üzerine yoğunlaşmaktadır. Eleştirilerin en azından bir kısmında haklılık payı var görünse de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.02.1999 Tarihli 1999/141 Nolu Karar özetinden anlaşılacağı üzere; 4 No'lu Tebliğ ile getirilen düzenlemelerin, VUK Mük. 227 maddesinde belirtilen sorumlulukları aşmadığı sonucuna varıldığı görülmektedir.

YMM'ler; düzenleyecekleri tasdik raporlarında tasdik konusunda ilgili genel tebliğ ile usul ve esasları belirtilen asgari bilgilere yer verilmemesi, tasdik raporunda yer verilecek asgari bilgilere ilişkin defter kayıtlarının usulüne uygun olmaması, kayıtlara konu belgelerin geçerliliği, usulüne uygun düzenlenmemiş olması ve gerçeği yansıtmaması durumunda tasdik kapsamı ile sınırlı olarak ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

YMM'ler açısından meslek mensubu ve bağlı odalarca yapılan eleştiriler ise; YMM'lerin Müteselsil sorumluluğu ile ilgili eleştiriler, inceleme elemanlarınca inceleme esnasında YMM'lerle irtibat kurulmaması, matrah veya vergi farkı eşittir YMM sorumluluk olarak algılanıp fark – sorumluluk ilişkisinin araştırılmaması gibi hususlarda yoğunlaşmakta isede Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 21.03.2008 tarihli 2008/212 Nolu vermiş olduğu karardan anlaşılacağı üzere Tasdik sırasında YMM'ye ibraz edilmeyen belgeler üzerinden yapılan tarhiyatlarda YMM'lerin müteselsil sorumlu tutulamayacağına ilişkin karar özellik arz etmektedir ve mükellef hakkında yapılan incelemede ortaya çıkan matrah veya vergi farkı ile YMM sorumluluğu arasındaki illiyet bağının mutlak bir şekilde ortaya koyulması gerektiğini göstermektedir.

Ayrıca her iki meslek mensubunun, müteselsil sorumlu tutulduğunu ödeme emri tebliği ile öğrenmesi ve ödeme ermine itirazın konusunun sınırlı olması dolayısıyla sorumluluğun dava konusu bile yapılamaması ile bir savunma yapma şansı kalmadığı da görülmektedir.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumluluklarla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. İnceleme elemanları matrah farkı tespit ettikleri inceleme raporlarında meslek mensubunun sorumlu olup olmadığının tespitini de yapacaktır. Sorumluluğa ilişkin takip meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince, mükellef hakkında önerilen tarhiyat ve cezanın kesinleşmesinden sonra ve kesinleşen tutara yönelik olarak başlatılacaktır.

KAYNAKÇA

- 3568 Sayılı 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Yönetmelik Ve Tebliğleri
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Tebliğleri
- AYGÜNDÜZ İ.H., Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları , Vergi- de Gündem, Temmuz 2005, Sayı: 07
- Belgeler.com İnternet Sitesi, URL: <http://www.belgeler.com/blg/136t/muhasebe-hata-ve-hileleri-ile-muhasebe-mesleginde-etik-afyonkarahisarda-muhasebeciler-uzerine-bir-arastirma->

- obstacles-and-cheatings-in-accounting-and-the-ethical-situations-in-this-career-preparation-of-an-inquiry-over-chamberlains-in-afyonkarahisar, Şubat 2012
- Belgeler.com İnternet Sitesi, URL:<http://www.belgeler.com/blg/pky/yeminli-mali-musavirlerin-sorumluluklarinin-etkisel-degerler-acisindan-analizi-ve-bursa-ornegi-the-analysis-according-of-ethic-values-certified-public-accountants-responibilities-and-bursa-perform>, Şubat 2012
 - Bursa YMM Odası İnternet Sitesi, URL: <http://www.bursaymmo.org.tr/ymmeslegi/> , Şubat 2012
 - GÜNDÖĞDU B. ,Ymmlerin Sorumluluklarından Dolayı Takibi, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2007, Sayı:175
 - İstanbul YMM Odası İnternet Sitesi, URL:[http://www.istanbulymmo.org.tr/doc/GENELTASDIK_I-YMM_DENETIM_NORMLARI_\(GENEL_ESASLAR\).doc](http://www.istanbulymmo.org.tr/doc/GENELTASDIK_I-YMM_DENETIM_NORMLARI_(GENEL_ESASLAR).doc), Şubat 2012
 - İstanbul YMM Odası İnternet Sitesi, URL:http://www.istanbulymmo.org.tr/doc/GENELTASDIK_II-GV-KV_BEYAN_DENETIM_VE_TASDIK_NORMLARI-01.doc, Şubat 2012
 - İstanbul YMM Odası İnternet Sitesi, PUR H.P., Vergi Denetimi Karşısında Y. M. M. Mesleği URL:<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/36.%2520HUSEYIN%2520PERVIZ%2520PUR.doc+hüseyin+perviz+pur+vergi+denetimi+karşısında+yeminli+mali+müşavirlik+mesleği>, Şubat 2012
 - İstanbul YMM Odası 27.10.2010 Tarihli Mesleki Sorunların Tartışılması Konulu Aylık Toplantı Tutanakları, İstanbul YMM Odası İnternet Sitesi
 - İstanbul YMM Odası, Muhasebe Ve Denetim Mesleğinin Geleceği Ve Sorumluluğu Konulu 15.06.2006 Tarihli Rapor, İstanbul YMM Odası İnternet Sitesi
 - KIZILOĞLU Ş.,Kimse Yeminli Olmak İstemiyor, Hürriyet Gazetesi, 20.05.2004
 - TÜM K., Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Denetim Birimi Olarak Ymm'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: Ymm'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma, 24.06.2010 Adana