

T. C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZİN ADI

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMİNDEN KAYNAKLANAN
SORUMLULUKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GELİR İDARESİ, YASA KOYUCU VE
MÜKELLEF ARASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ORTAYA KONMASINA İLİŞKİN BİR
ARAŞTIRMA

ÖĞRENCİNİN ADI VE SOYADI

FIRAT BİNGÜL

DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİNİN
ÜNVANI ADI SOYADI

PROF. DR. TUNA TANER

MANİSA
2010

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DÖKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU

Tez No:

Konu:

Üniv. Kodu:

Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tezin yazarının

Soyadı: Bingül

Adı: Fırat

Tezin Türkçe adı: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERLERİN TASDİK İŞLEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GELİR İDARESİ, YASA KOYUCU VE MÜKELLEF ARASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ORTAYA KONMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA.

Tezin Yabancı adı: ANGLE FROM OPERATIONS CERTIFIED SERVICES with CPA'S GLANCE EVALUATION OF RESPONSIBILITY AND ISSUES RELATING TO THE ADMINISTRATION OF INCOME BETWEEN TAXPAYER OF THE PROBLEMS OF THEM.

Tezin Yapıldığı

Üniversite: CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ Enstitü: SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ Yılı:2010

TEZİN TÜRÜ:1-Yüksek lisans

Dili: Türkçe

Sayfa sayısı:160

Referans sayısı: 51

Tez Danışmanlarının

Ünvanı: Prof. Dr.

Adı: Tuna

Soyadı: Taner

Ünvanı:

Adı:

Soyadı:

Türkçe anahtar kelimeler:

1- Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları

2- Tasdik Hizmeti.

3-

4-

5-

İngilizce anahtar kelimeler:

1- Responsibility of CPA

2- Certify Service

3-

4-

5-

Tarih:

İmza:

ÖZET

Bu araştırmanın amacı, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik hizmeti sürecinde gelir idaresi ve mükellefler arasında yaşadıkları sorunlar ile tasdik hizmetinden doğan sorumluluklarının değerlendirilmesidir.

Araştırma sırasında öncelikle literatür taraması metodu kullanılarak YMM mesleği ile ilgili tanımlamalara yer verilmiştir. Ardından mesleğin ülke boyutunda içinde bulunduğu durum dünya geneli örnekleri ile birlikte açıklanmış ve Türkiye için kıyaslamalara gidilmiştir.

Son olarak da YMM mesleğini icra edenlere yönelik olarak hazırlanmış anketlerden elde edilen verilere dayanılarak ortaya çıkan sonuçlar analiz edilmiştir. Araştırmanın örneklemini İzmir YMM Odası'na kayıtlı 224 YMM oluşturmaktadır. Çalışmada anket metodu ve mülakat tekniği uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS paket programı yardımı ile analize tabi tutulmuştur. Araştırma sonuçlarına göre ankete katılan Yeminli Mali Müşavirlerin büyük çoğunluğu, 3568 Sayılı meslek yasasında ciddi mevzuat karmaşası olduğunu, bunların özellikle tasdik hizmeti sürecinde daha da su yüzüne çıktığını ifade etmişlerdir. Yine meslek mensuplarının büyük çoğunluğu yasa koyucunun ve gelir idaresinin yetkilendirme konusunda karşılıklı tutarsızlık içinde olduğunu ve sorumlulukların yaptırımlarının çok ağır şartları kapsadığını belirtmişlerdir.

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate responsibility of CPA and their in progression on the certify services and their relationship between Income Office and taxpayer. Durin the research first of all, literature related to the CPA Profession by the using method described. Then in countries where the status of the profession, compared with world examples and comparisons were made for Turkey.

Finally, the CPA profession crafted for those who performed the survey based on data obtained from the emerging results were analyzed. The sample of the study is consisted of 224 CPA, who is bounded the Chamber of İZMİR CPA. Public survey and an inteviuw methods are using at this study. Data obtained was analyzed using SPSS. According to results of study, most of CPA are considering about Numbered of 3568 Career Law has got a lot of serious of legislation problems. Especially those problems are emering in progression on certify services. Nevertheles most of CPA are explaining Lawmaker and Income Office included mutual inconsistency about authority and sanction of responsibilities have comprising very severe conditions.

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum ” YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GELİR İDARESİ, YASA KOYUCU VE MÜKELLEF ARASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ORTAYA KONMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih
16.02.2010

Adı Soyad
Fırat Bingöl

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 05/11/2009 tarih ve 29/EK8 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 8. maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Programı öğrencisi Fırat Bingül'ün "YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GELİR İDARESİ, YASA KOYUCU VE MÜKELLEF ARASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ORTAYA KONMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA" Konulu tezi incelenmiş ve aday 25/02/2010 tarihinde saat 10:30'da/de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 80 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarında jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input type="checkbox"/>	<u>OYBİRLİĞİ</u>
DÜZELTME yapılmasına	*	<u>OYÇOKLUĞU</u>
RED edilmesine	**	ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Evet

Hayır

*** Tez, burs, ödül veya teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez mutlaka basılmalıdır.

Tez mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

ÖNSÖZ

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği çok çeşitli aşamalardan bu güne gelerek şimdiki halini almıştır. Ancak mesleğin hangi boyutta temsil edildiğine geldiğimizde hukuki anlamda karmaşalar baş göstermiştir. YMM kavramı bugün tüm dünyada en prestijli meslek gruplarından biri olarak görülmekle beraber ülkemiz koşullarında kıyaslama yaptığımızda aynı prestije ve öneme sahip olmadığı görülmektedir.

Ülkelerin şeffaf finansal piyasalara sahip olmasındaki en önemli etken olan denetim kavramı YMM MESLEĞİ ile birlikte önem arz etmektedir. Bağımsız dış denetimin yaygın ve sürekli olduğu finansal piyasalara bakıldığında bu meslek grubu kamu ve diğer çıkar grupları için önemli bir görevi yerine getirmektedir. Türkiye’de ise meslek mensupları bağımsız denetimin neresindedir? İşte asıl cevap verilmesi gereken soru budur. Kendileri birer kamu görevlisi mi yoksa bağımsız olarak çalışan kişiler midir? Bu ve benzeri soruların yanıtlarına dünya ölçeğinde örneklerden yola çıkarak çalışmada yer vermek istenmiştir.

İÇİNDEKİLER

1. BÖLÜM KAVRAM ve TANIMLAR	1
1.1 DENETİM KAVRAMI	1
1.2. DENETİM TÜRLERİ	3
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim	3
1.2.1.1. Mali Tablolarm Denetimi	3
1.2.1.2 Uygunluk Denetimi	3
1.2.1.3 Faaliyet Denetimi	3
1.2.2 Denetçi İle İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden Denetim	3
1.2.2.1 İç Denetim	3
1.2.2.2 Kamu Denetimi	4
1.2.2.3 Bağımsız Denetim	4
1.2.3 Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	4
1.2.3.1 Zorunlu Denetim	4
1.2.3.2 İsteğe Bağlı Denetim	5
1.2.4 Uygulama Zamanına Göre Denetim	5
1.3 DENETÇİ VE TÜRLERİ	5
1.4 DENETİM KOMİTESİ	7
1.5 SORUMLULUK KAVRAMI	9
1.5.1 Müteselsil Sorumluluk Kavramı	9
1.6. TASDİK KAVRAMI	10
2. BÖLÜM 3568 SAYILI YASA'DA BELİRTİLEN MESLEK MENSUPLARI	11
2.1 TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	11

2.2 Yeminli Mali Müşavir Kimdir?	13
2.2.1 Genel Şartlar	14
2.2.2 Özel Şartlar	15
2.3 Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Niteliği	16
2.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri, Kullandıkları Ölçütleri ve Bilgi Kullanıcıları	19
2.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Yetki Ve Sorumlulukları	21
DENETİM STANDARTLARI VE YMM SORUMLULUĞU ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	21
2.5.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri	22
2.5.2 Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	26
2.6. TASDİK HİZMETİ	35
2.6.1 AMAÇ VE KAPSAM	35
2.6.2. HUKUKİ DAYANAK	35
2.6.3. KAVRAMLAR	35
2.6.4. TASDİK	36
2.6.5. TASDİK AMACI	36
2.6.6. TASDİK TALEBİNİN NİTELİĞİ	37
2.6.7. TASDİK KAPSAMI	37
2.6.8. DENETLEME	39
2.6.9. TASDİK TALEBİ	39
2.6.10 TASDİK SÖZLEŞMESİ	40
2.6.11 İNCELEME YERİ	41
2.6.12 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİLERİ	41
2.6.13 ARAŞTIRMA VE İNCELEMENİN PLANLANMASI	42
2.6.14 KANIT TOPLAMA	42
2.6.15 DENETİM TEKNİKLERİ	43

2.6.16. HATALARIN DÜZELTİLMESİ VE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASI	44
2.6.17 ÇALIŞMA KÂĞITLARI	44
2.6.18 TASDİK SONUÇLARI	45
2.6.19 TASDİK RAPORLARI	45
2.7. Yeminli Mali Müşavirler Aleyhine Açılan Davalar ve Alınan Kararlar	49
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararları	50
3. BÖLÜM DÜNYA GENELİNDE YMM MESLEĞİNE VE DENETİMİN TARİHSEL SÜRECİNE KISA BİR BAKIŞ BİR BAKIŞ	131
3.1 İngiltere	132
3.2. Almanya	133
3.3 Fransa	133
3.4 İtalya	134
3.5 Amerika Birleşik Devletleri	
Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri(CPA)	135
CPA Firmaları	135
3.6 Diğer Avrupa Ülkeleri	138
4. BÖLÜM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE GELİR İDARESİ, YASA KOYUCU VE MÜKELLEF ARASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ORTAYA KONMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA	141
4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	141
4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	141
4.3 Araştırmada Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi	142
4.3.1 Tablo 1: Meslek Mensuplarının Yaşı	142
4.3.2 Tablo2: Meslek Mensuplarının Cinsiyeti	142
4.3.3Tablo 3: Meslek Mensuplarının Öğrenim Durumu	142
4.3.4 Tablo 4: Meslek Mensuplarının Çalışma Süreleri	143
4.3.5 Tablo 5: YMM yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmelidir	143
4.3.6 Tablo 6: YMM yetkileri artırılmalıdır	144
4.3.7 Tablo 7: YMM ve Kamu Görevlileri Yetki ve Sorumlulukları	144
4.3.8 Tablo 8: Muhasebe Denetimi mi, Vergi Denetimi mi?	145

4.3.9 Tablo 9: Sınırlı Karşıt İnceleme Yetkisi	145
4.3.10 Tablo 10: Mali Müşavirlik Hizmeti	146
4.3.11 Tablo 11: Doğruluk Denetimi mi Uygunluk denetimi mi	146
4.3.12 Tablo 12: Kolayca anlaşılmayan hatalardan YMM sorumlu tutulmaktadır.	147
4.3.13 Tablo 13: Tasdikten Kaynaklanan Sorumluluk Yeniden Düzenlenmeli	147
4.3.14 Tablo 14: Tasdik İşleminde Alınan Ücretler	148
4.3.15 Tablo 15: Tasdik Hizmeti Ücretlendirme Politikası	148
4.4. SONUÇ	149
BİBLİYOGRAFYA	154

1. BÖLÜM KAVRAM ve TANIMLAR

1.1 DENETİM KAVRAMI

Genel anlamda denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir ¹.

Diğer bir bakışla denetim, kuruluşların finansal ve mali tablolarının dayanağını oluşturan tüm defter ve belgelerin iç kontrol sistemlerinin, ehliyetli kişilerce tarafsız olarak, kanıt toplanarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturarak bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir ².

Ayrıca denetim kavramı ile birlikte kullanılan bazı tanımlar da vardır. Bunlar:

- Kontrol: denetimin başlangıcında veya denetimden önce gelen faaliyetlerdir. Bu süreç boyunca amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir.
- Teftiş: bir şeyin aslının, doğrusunu ya da işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir.
- Revizyon: gözden geçirme tekrar inceleme anlamına gelir. Buradaki gözden geçirme daha çok finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır ³.

Denetim olgusu hem makro hem de mikro ekonomik ölçütler çerçevesinde fayda sağlamaktadır. Mikro ekonomik açıdan analiz yapıldığında buradaki esas merkez işletmelerin kendileridir. Denetim ile bir işletmede finansal ve ekonomik olarak yapılan yanlışlar öğrenilerek birer eğitim aracı haline getirilebilir. Bağımsız dış denetim sonucunda yönetimde

¹ Kaval, Hasan, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.3

² Akgül, Ataman, Başak, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2000 s.1

³ Kaval, Hasan, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005 s.4

görev alanlar hesap verme konusunda sorumlu oldukları taraflara karşı üçüncü ama ehil kişi olarak bağımsız denetçinin de görüşünü alarak kendilerini aklama olanağı bulabilirler. Yine denetimin bir özelliği de kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sağlamaktır. Şöyle ki işletmenin kuruluşunda hedeflediği amaçlara ulaşması için tüm fonksiyonların belirlenmiş olması ve bunun için uygun prosedürlerin belirlenmesi, dolaylı da olsa yasa ve yönetmeliklere aykırı olmadan da verimliliğin sağlanabilmesi ve sonuçta da işletmenin sürekliliğinin sağlanması gerçekleşir⁴.

Makro ekonomik ölçüde bakıldığında ise yukarıda işletmeler için bahsedilen faydaların ülkedeki tüm işletmeler için aynı etkiyi sağladığı varsayılırsa, menfaat gruplarının hızlı ve etkin biçimde bilgiye ulaşmaları sağlanır. Tüm ilgililerin işletmeler hakkında yanıltıcı olmayan bilgiye ulaşmaları demek, genel anlamda etkin ve şeffaf sermaye piyasalarının çalışması demektir ki bu da ülkelerin günümüzde finansal pazarlar üzerinden etkileşime geçtiği düşünülürse ne denli önemli olduğu açıktır.

⁴ Kaval, Hasan, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005 s.5

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetimi çeşitli açılardan sınıflamak mümkün olduğu gibi en detaylı biçimde şu sınıflandırmaya gidilebilir⁵.

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim

1.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetimi, bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş bildirmek amacıyla bu mali tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ana sözleşme hükümleri, yönetimin koyduğu kurallar, vergi kanunları ve yönetmeliklerdir.

1.2.1.2 Uygunluk Denetimi

Bu denetimde amaç, denetlenen işletmenin personeli tarafından yapılan işlemlerde belli bir otorite tarafından konulmuş usul ve kurallara uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Uygunluk denetimi işletme dışı denetçiler tarafından yapılır.

1.2.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimiyle, işletmenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilir. İç denetimin daha kapsamlı olan şeklidir. Uygulama alanı ve kapsamı son derece geniş olan faaliyet denetimi sadece muhasebe işleviyle sınırlı olmamakta aynı zamanda işletmenin diğer tüm işlevleriyle de ilgili olmaktadır. İşletmenin organizasyon yapısı, pazarlama, satış, dağıtım stratejileri örnek verilebilir.

1.2.2 Denetçi İle İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden Denetim

1.2.2.1 İç Denetim

Bir işletmenin bünyesinde işletmenin amacını gerçekleştirebilmesi için kurulan bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. İç denetimin temel fonksiyonu işletme için hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamaların yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hata ve aksayan konuların giderilmesi için gerekli tespitleri yapıp çözüm geliştirmektir. Tüm yöneticilere, incelenen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve uygun yorumlarla sorumlulukları doğrultusunda bilgi sağlamaktır.

⁵ Akgül, A., Başak, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2000 s.7-13

1.2.2.2 Kamu Denetimi

Kamu denetimi görev ve yetkilerini yasadan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce geçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir. Kapsamında ise

- Maliye Bakanlığı Denetimleri
- SPK Denetimleri
- Yüksek Denetleme Kurulu Denetimleri
- Sayıştay Denetimleri
- İlgili bakanlık denetimleri
- TTK'ya göre şirketlerde yapılan denetim çeşitleri vardır

1.2.2.3 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, serbest meslek sürdüren kendi adına çalışan veya bir denetleme şirketinin ortağı olan, denetimini yaptıkları şirketle işçi-işveren ilişkisi olmayan denetçilerin işletmenin talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yaptıkları denetim türüdür.

3568 Sayılı ilgili meslek yasasında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali müşavir, Yeminli Mali Müşavirlere gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma ve ilgili yasanın 12. Maddesi gereğince de Yeminli mali müşavirlere mali tablo ve beyannameleri inceleyerek tasdik etme yetkisi verilmiştir.

1.2.3 Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

1.2.3.1 Zorunlu Denetim

Yürürlükte olan kanunlar gereğince yapılması zorunlu olan denetimlerdir. Yapılacak denetimin kimlerce, ne zaman nasıl yapılacağı kanun ve yönetmeliklerle belirlenmiştir.

1.2.3.2 İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının talebi doğrultusunda yapılan denetim faaliyetleridir.

1.2.4 Uygulama Zamanına Göre Denetim

Denetim çalışmaları, uygulama zamanına göre devamlı, ara ve son denetim şeklinde üçe ayrılır. Buna göre denetlenen işletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca incelenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması şeklinde iç denetçilerce yürütülen faaliyete **devamlı denetim** denir. Aylık, üç aylık ya da altı aylık hesap dönemlerini kapsayan denetimlere ise **ara denetim** adı verilir. Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan denetim çalışması ise **son denetim** olarak adlandırılır.

1.3 DENETÇİ VE TÜRLERİ

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir⁶. Denetçiler;

- İç denetçiler
- Dış denetçiler
- Kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılırlar.

İç denetçiler, yöneticiler, ortaklar gibi işletme üzerinde karar almaya yetkili bölümlere işletme hakkında bilgi vermek amacıyla işletmenin kendi bünyesinde oluşturduğu denetçi grubudur. İşletme bünyesindeki çalışanlardan istihdam edilir.

Dış denetçiler ise iç denetçilerden farklı olarak iç denetim kapsamında yürütülen faaliyetleri işletme dışından yapan bir uzman denetçidir. Vergi incelemeleri, SPK tarafından yapılan incelemeler kredi kuruluşlarınca yapılan denetimlerde bu dış denetçiler görev alır.

⁶ Akgül, A., Başak, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2000 s.15-17

İç ve dış denetçi arasındaki farklara bakıldığında şu tabloyu inceleyebiliriz⁷.

İç denetçi	Dış denetçi
Denetim firma çalışanınca yapılır	Denetim bağımsız ve profesyonel bir uygulayıcı tarafından yapılır
İlk hedef yönetimin ihtiyaçlarına cevap vermektir	Hedef, üçüncü şahısların güvenilir finansal veri ihtiyaçlarını karşılamaktır.
İç kontrol ilk olarak kurulu politika ve prosedürlere uygunluğun tespit edilmesidir.	Faaliyetlerin incelenmesi ve iç kontrol, finansal verilerin güvenilirliğinin amacının belirlenmesi
Denetçi doğrudan, hileleri ortaya çıkarmakla ilgilidir.	Denetçi tesadüfî olarak hileleri ortaya çıkarmak ve önlemekle ilgilidir.
Denetçi muhasebe müdürlerinden ve diğer ilgililerden bağımsız ancak yönetimin tüm elemanlarının istek ve ihtiyaçlarına cevap vermek zorundadır.	Denetçi, yönetimden geçek anlamda bağımsızdır.
Süreçte faaliyetlerin incelenmesi devamlıdır	İnceleme süreci periyodiktir. Genellikle bir yıldır.

- **Kamu Denetçileri** ise kamu örgütlerine bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmelik ve genel politikalara uygunluk düzeyini inceler ve denetler.

⁷ Akgül, A., Başak, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2000 s.16

1.4 DENETİM KOMİTESİ

Denetim komitesi, bir şirketin ana yönetim kurulunun bir alt komitesi durumundadır. Genellikle yönetimde görev almayan kurul üyelerinden oluşur ve komiteye gönderilen sorunlar hakkında gerekli denetimi yaparak ilgili mali raporu hazırlar⁸. Bu komiteler etkin finans piyasalarının şeffaf olarak işlediği ülkelerde bulunur. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'ndeki komitelerin varlığı İngiltere, Malezya ve Yeni Zelanda'daki benzerlerinden çok daha uzun süredir varlık göstermektedir⁹. Yönetim kurulu tarafından atanan bu komite, temelde kurula yardım ve destek amaçlı olup belli başlı görevleri şunlardır¹⁰.

- Sahte raporlar hazırlayarak çıkar gruplarına sunulması gibi faaliyetlerin önlenmesi ve azaltılması,
- İç ve dış denetimciler arası ilişkilerin kurulması,
- Şirketin mali tablolarının doğruluğu,
- Şirketin iç denetim fonksiyonunu yerine getirilmesi,
- Şirket ile yasal ve düzenleyici ihtiyaçlar arasındaki uyumu sağlamak.

Ülkemizdeki denetim komitesi uygulamalarına bakarsak iç denetim sürecinin bir parçası olan **denetim organı**, anonim şirketlerde zorunludur¹¹. Bu organ bir kişi ya da Ticaret Kanunu'na göre beşi geçmemek üzere birden çok denetçi tarafından oluşur. Birden çok kişiyi geçerse bu durumda heyet şeklini alırlar ve birlikte hareket etmek durumundadırlar. Oluşan heyet kararlarını çoğunlukla alır ve birlikte hareket kuralı gereği örneğin üç denetçiden oluşan bir heyette birinin, diğerlerinin haberi olmadan şirket işlerini araştırması kabul edilemez. Ancak denetçilik faaliyeti göz önüne alındığında bu durumda hisse senedi sahipleri ve alacaklıların haklarının korunması gecikmeye sebep olacağı ve sorun yaratacağı görünmektedir. Yargıtay ise bu konu hakkında iki denetçinin bulunduğu bir denetim komitesi yapısında bunlardan birinin genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırabileceğine hükmetmiştir.

Genel kurul, denetçileri en çok üç yıl süre için seçer. Özellikle büyük ve halka açık anonim şirketlerde denetçilerin belli bir ehliyet derecesine sahip olması gerekir. Sahip olduğu

⁸ Spira F. Laura, Ceremonies of Governance: Perspectives on the Role of The Audit Committee, Journal of Management and Governance, Kluwer Academic Publisher, London, 2002 s.232-233

⁹ Spira F. Laura, Ceremonies of Governance: Perspectives on the Role of The Audit Committee, Journal of Management and Governance, Kluwer Academic Publisher, London, 2002 s.232-233

¹⁰ <http://www.dow.com/corpgov/board/audit.htm> 15.12.2009

¹¹ Poroy, Reha, Tekinalp, Ünal, Çamoğlu, Ersin, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Beta BasımYay. İstanbul,1995 s.314-319

mesleki ruhsattan başka denetçilerde, bağımsız olmaları ve ortaklık dışında bulunmaları gerekir ki bu noktada Türk şirketlerinin yapısı incelendiğinde murakıpları genel kurulun seçtiği, ücretlerini yine bu kurulun tayin ettiği görülmektedir.

Türk anonim şirketlerinde denetim komitesinin görev ve yetkilendirme konularına bakıldığında¹²,

- Ortaklığın yönetim kurulu üyeleriyle işbirliği yaparak bilançonun düzenlenmesini sağlamak
- Ortaklık işlemlerinden bilgi edinmek ve gerekli kayıtların tutularak periyodik olarak defter kayıtlarını incelemek
 - Ani ve haber vermeden ortaklık defterlerini incelemek
 - Bütçe ve bilançoyu denetlemek
 - Tasfiye işlemlerini gözetlemek
- Yönetim kurulunun ihmali durumunda ve ayrıca kurulun istifa ve benzer nedenlerle görevini yapamaz duruma düşmesi halinde bu eksikliği tamamlamak için toplantıya çağırarak şeklinde açıklandığı görülmüştür.

¹² Poroy, Reha, Tekinalp, Ünal, Çamoğlu, Ersin, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Beta BasımYay. İstanbul,1995 s.316

1.5 SORUMLULUK KAVRAMI

Bir borç ilişkisinde borçlu, alacaklıya karşı belli bir davranış biçiminde bulunma, yani taahhüt ettiği edimi yerine getirme yükümlülüğü altına girmiştir. Borçlu üstlendiği edimini kendi isteği ile yerine getiremeyecek olursa, hukuk düzeni alacaklıya, borçlunun mal varlığına el koyabilme imkanı tanımaktadır. Buna sorumluluk denir¹³. Sonuç olarak bir borç ilişkisinde borçlunun borcunu yerine getirememesinin müeyyidesi sorumluluktur. Borçlar hukukunda sorumluluk sözcüğü iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. Birincisi sorumluluğun kaynağını ifade eder ve borçlunun neden sorumlu olduğunu anlatır. Bu nedenle, söz konusu anlam için “.....den sorumluluk” deyimini kullanılır. İkincisi ise alacaklının, devletin yetkili organları marifetiyle borcunu yerine getirmemekte direnen borçlunun mal varlığına el atmasıdır. Bu durumda da “...ile sorumluluk” ifadesi kullanılır¹⁴.

1.5.1 Müteselsil Sorumluluk Kavramı

Müteselsil borçluluk, bir irade beyanı veya kanunun hükmü dolayısıyla bir edimin birden çok borçludan her birinin tamamının ifa etmekle yükümlü bulunduğu, alacaklının ise tamamını ancak bir defada elde etmek üzere edimi, borçlulardan dileği birinden talep etmeye yetkili olduğu ve borçlulardan birinin ifası veya ifa yerini tutan fiiliyle diğerlerinin bu oranda alacaklıya karşı borçtan kurtulacakları bir birlikte borçluluk halidir¹⁵.

¹³ Akıntürk , Turgut, Borçlar Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 2004 s.14

¹⁴ Yılmaz, H. Gül, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara YMM Odası Yay., Ankara, 2004

¹⁵ Yılmaz, H. Gül, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara YMM Odası Yay., Ankara, 2004

1.6. T ASDİK KAVRAMI

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar hakkındaki Yönetmeliğin 4. Maddesinde tasdik kavramı tanımlanmıştır. Bu düzenlemeye göre tasdik, gerçek ve 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 doğruyu yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.¹⁶

Bu Yönetmelik bağlamında tasdik hizmetinin amacı da şu şekilde belirtilmiştir.

Tasdikin amacı;

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının 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.¹⁷

¹⁶ YMM tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hak. Yön.,

¹⁷ YMM tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hak. Yön.,

2. BÖLÜM 3568 SAYILI YASA'DA BELİRTİLEN MESLEK MENSUPLARI

2.1 TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Ülkemizde 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında adı geçen ilgili meslek mensuplarının çalışmalarını düzenleyen bir yasa mevcuttur. Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Yeminli Malî Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.¹⁸ Bu yasaya göre ilgili meslek mensuplarından olmak için bazı özel ve genel şartlar bulunmaktadır. Öncelikle bu yasadan dolayı ilgili unvanları almaya hak kazan meslek mensuplarının kimler olduğunu açıklamakta yarar vardır.

Serbest muhasebecilik için ilgili yasada belirtilen konularda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışırlar. “Serbest muhasebeci malî müşavir” unvanını kullanamazlar ve Kanunun (2/A) maddesinin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar. Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır. Staj süresinden sayılan hizmetler Aşağıda belirtilen hizmetlerde geçen süreler, staj amacıyla serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir yanında çalışılmış süre olarak kabul edilir.

a) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri.

¹⁸ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

- b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya malî denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri.
- c) Bu Kanunun 5 inci maddesinin (A/a) bendinde sayılan konularda öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri.

Serbest muhasebeci mali müşavir olmanın özel şartları ise ilgili yasada;

- a)Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- b) Staj amacıyla serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.
- c)Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Türkiye genelinde malî denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.
- d)Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak. Şeklinde belirtilmiştir.

2.2 Yeminli Mali Müşavir Kimdir?

3568 sayılı kanunun birinci maddesinde yer alan işletmelerde faaliyetleri ve işlemleri sağlıklı ve güvenilir bir şekilde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak sonuçları ilgililere (kamu ve diğer özel çıkar grupları) tarafsız bir biçimde sunan ve bu maddenin hükümlerine göre mesleklerinin icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli Mali Müşavir” denir.¹⁹

Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin 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 Bakanlığı’na çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir. Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar²⁰.

Yeminli mali müşavirlik mesleği, öncelikle çok önemli ölçüde eksikliği hissedilen vergilenebilir gelirlerin kavranması ve mevcut bulunan vergi yönetimine yardımcı olunması amacıyla yasal bir düzenlemeyle oluşmuş bir meslektir.

Yurtdışı uygulamalara baktığımızda ise YMM mesleğinin benzeri olarak CPA (Certified Public Accountant-Ruhsatlı Kamu Muhasebecisi) unvanını görürüz. Ruhsatlı terimi ile kastedilen, bu işi sürdürebilmek ve yapabilmek için Amerikan Ruhsatlı Kamu Denetçileri Kuruluşu’nun ve çeşitli resmi kurumların gerekli gördükleri çalışma ruhsatının elde edilmesidir²¹.

Bir muhasebeci ile YMM çeşitli nedenlerle birbirlerine karıştırılabilir. Ancak bunu ortadan kaldıran bazı noktalara değinmek gerekir. YMMnin yaptığı her işi bir muhasebeci yapamaz ama bir YMM, muhasebecinin yaptığı her işi yapabilir. YMM muhasebecilerden daha üst bilgi seviyesindedir. YMM olabilmek için sınav, deneyim ve sürekli bir eğitim gerekir. YMM’nin işini yapabilmesi için bir lisansa sahip olması ve bu lisansın gerekli

¹⁹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

²⁰ Yılcı, Münevver, Yıldız, Birol, Yeminli Mali Müşavir- Bağımsız Denetçi ve Tasdik – Mali Tablo Çelişkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 2001 s.67-77

²¹ http://www.txcpa.net/the_cpa.htm 02.10.2009

kuruluşlarca verilmesi gerekmektedir. Diğer yandan YMM kesin hesaplamalar raporlamalar gözden geçirmeler ve denetim hizmeti yapar. YMM aynı zamanda profesyonel bir danışmandır. En önemlisi de bağımsız ve objektiftir. YMM'nin, müşterilerine verdiği hizmetin bilgi ve deneyim seviyesi daha fazladır²².

2.2.1 Genel Şartlar

YMM olmanın genel şartları 3568 sayılı yasanın dördüncü maddesinde bentler halinde sayılmıştır. Bunlar²³,

- T.C. vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamaktır.
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Mesleki şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

²² http://www.txcpa.net/the_cpa.htm 02.10.2009

²³ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

2.2.2 Özel Şartlar

YMM olabilmenin özel şartları 3568 sayılı yasanın 10. maddesinde bentler halinde sayılmıştır. Bunlar;

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmasıdır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir ²⁴.

Aynı zamanda bir yeminli mali müşavir yatırımcılara doğru bilgi vermelidir. Bunun için de YMM'lerin verdiği bilgilerin şunları içeriyor olması gerekir ²⁵ :

- Halkın çıkarlarına hizmet etmelidir.
- Yeterlilik özelliğine sahip olması gerekir.
- Bütünlük, doğruluk ve dürüstlük ilkelerine sahip olmalıdır.
- Sübjektif değil objektif olmalıdır.

²⁴ Gündoğdu, Burhan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Türmob Yayınları, Fersa Matbaası, Ankara, 2005 s.26

²⁵ Stephen R. Moehrle, PhD., CPA, Gary John Previts, PhD., CPA, Jennifer A. Reynolds-Moehrle, PhD., American Institute of Certified Public Accountants, 2006

2.3 Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Niteliği

Yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilen hizmetlerin kamu hizmeti niteliği taşıyıp taşımadığı halen tartışma konusudur. Kamu hizmeti, Devlet, belediye, kamu kuruluşu vb. bir organ tarafından veya bu organın denetiminde halka sunulan ve kamunun yararına olan iş, faaliyet, uğraş ve hizmetlerdir. Tanımından da görüleceği üzere kamu hizmetinin üç unsuru vardır. Bunlar:

- Kamu hizmetinin, Devlet, belediye, kamu kuruluşu vb. bir organ tarafından veya bu organın denetiminde yapılması,
- Hizmetin halka yani kamuya sunulması,
- Sunulan hizmetin kamunun yararına olmasıdır.

Tasdik görevinin YMM'ler tarafından yapılması Devlet'in denetim birimlerince yapılacak incelemelerin daha çabuk, daha sağlıklı ve daha kolay yapılmasını sağlayacaktır. YMM'lerin tasdik ettikleri belgeler YMM'lerin belli bir mesleki tecrübeye sahip olmaları nedeniyle idarenin işini kolaylaştıracak nitelikte olacaktır ²⁶.

Vergi idaresi, vergi denetim yükünü hafifletmek amacıyla YMM'lere yüklediği, beyannamelerin imzalatılması, tasdik raporu düzenlenmesi gibi görevlerin gereği gibi yapılmamasını cezalandıracak bir eylem olarak değerlendirmektedir. Bu açıdan YMM'lerin faaliyetlerini ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen usul ve esaslara uygun ifa etmemeleri mükellef ile aralarındaki iş ilişkisi olarak değerlendirilmemekte, aynı zamanda alacaklı durumda olan vergi idaresi ile YMM arasında bir ilişkinin varlığı kabul edilmektedir. Bu durum kanun koyucunun YMM'lerin tasdik faaliyetlerini bir kamu hizmeti olarak görmesinin sonucudur ²⁷.

²⁶ Gündoğdu, Burhan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Türmob Yay. Fersa Matbaası, Ankara, 2005 s.36

²⁷ Gündoğdu, Burhan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Türmob Yay. Fersa Matbaası, Ankara, 2005 s.36

Anayasa Mahkemesi de 12.11.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında, Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdik işleminin “kamu hizmeti” niteliğinde olduğuna ve YMM’lerin “kamu görevlisi” sayılmaları gerektiğine karar vermiştir.

Yeminli mali müşavirler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişilere müşavirlik hizmeti verecekleri gibi, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mali mevzuat, cari muhasebe prensipleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek, yani gelir ve gider kayıtlarının doğruluğunu ve mali mevzuat hükümlerine uygun işlendiğini, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip olacaktırlar. Böyle bir düzenleme Maliye Bakanlığı’nın mevcut vergi denetim personelinin sahip olduğu görev ve yetkinin, yeminli mali müşavirlere de tanınması demektir. Gerçi yeminli mali müşavirlerin bu görev ve yetki ile donatılmaları, kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkisinin kullanılmasına engel teşkil etmeyecekse de, yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak bir tasdik işlemi, Bakanlıkça lüzum görülmedikçe Bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işlemi “kamu hizmeti” niteliğindedir²⁸.

Görülen hizmetin, kamu hizmeti niteliğinde olduğu belirlendikten sonra, yeminli mali müşavirlerin “memur” veya “kamu görevlisi” şeklinde bir kamu hizmetlisi olup olmadıklarını araştırmak gerekecektir. Yeminli mali müşavirlerin “memur” olmadıklarında şüphe yoktur. Çünkü bu kimseler, idarenin daimi ve sabit kamu hizmetleri kadrosunda yer almış ve bürokratik hiyerarşi içinde bulunan devletten maaş alan elemanlar değildir. Aksine, müşavirlik yaptığı gerçek ve tüzel kişilerle özel hukuk hükümlerine göre sözleşme yapmış ve ücretle çalışan serbest meslek sahibidirlar. Ancak kendilerine, niteliğini yukarıda açıklanan tasdik yetkisi verilmiş olması nedeniyle bir kamu yetkisi kullandıkları ve yaptıkları hizmetin de bir kamu hizmeti olduğu açıktır.

Öte yandan devlet ve yeminli mali müşavir arasındaki ilişki bir kamu hukuk ilişkisidir. Çünkü kendilerine görev verilmesi, özel hukuk sözleşmesi ile değil bir kanunla olmaktadır. Dolayısıyla yeminli mali müşavirleri sahip oldukları tasdik yetkisi nedeniyle, bir “kamu görevlisi” saymak gerekir.²⁹

²⁸ Gündoğdu, Burhan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Türmob Yay. Fersa Matbaası, Ankara, 2005 s.36-37

²⁹ Gündoğdu, Burhan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Türmob Yay.Fersa Matbaası, Ankara, 2005 s.38

Ancak söz konusu Anayasa mahkemesi kararına rağmen, Sayıştay Genel Kurulu 12.04.2001 tarih ve 49811 sayılı kararında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer Kanunlarda YMM'lerin Sayıştay'a karşı sorumlu olduklarına ilişkin bir düzenleme olmadığından ve YMM'lerin kamu görevlisi sayılmadıklarından hareketle YMM'lerin Sayıştay'a karşı sorumlu olmadıklarına karar vermiştir.³⁰

³⁰ Gündoğdu, Burhan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Türmob Yay. Fersa Matbaası, Ankara, 2005 s. 29

2.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri, Kullandıkları Ölçütleri ve Bilgi Kullanıcıları

Yeminli mali müşavirlerin görevlerini, bu görevlerin yerine getirilmesinde kullanmakta oldukları ölçütleri, ürettikleri hizmetlerden yararlanan bilgi kullanıcılarını aşağıdaki tabloda gösterebiliriz.³¹

Y.M.M. Görevi	Denetim Alanı	Denetim Ölçütleri	Bilgi Kullanıcıları
1.Muhasebe Denetimi	1.Muhasebe Belgeleri, Muhasebe Kayıtları, Mali tablolar	1. Genel Görmüş Denetim Standartları	1. Vergi Yönetimi, İşletme Yöneticileri, İşletme Ortakları, İşletme Çalışanları, Kredi Kuruluşları, Sermaye Piyasası
2. Vergi Denetimi	2. Muhasebe Kayıtları, Muhasebe Belgeleri, Mali Tablolar, İşletme Faaliyetleri, (Satın alma, üretim, pazarlama, finansman, işletme yönetimi	2. Vergi Mevzuatı (Yasa, yönetmelik, tebliğler, özelgeler, yargı kararları)	2. Vergi Yönetimi
3. Danışmanlık	3. Mali konularla sınırlı	3. Vergi Mevzuatı	3. İşletme Yönetimi
4. Tasdik İşlemi	4. Muhasebe ve vergi denetim alanları	4. Muhasebe ve vergi denetim ölçütleri	4. Vergi yönetimi ve İşletme Yönetimi

³¹ Özel, Salih, Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Yaptırımları, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 2002 s.5-6

Tabloda da görüldüğü gibi yeminli mali müşavirler, birbirini tamamlayan dört işlevi de görev alanında yerine getirmekle birlikte muhasebe denetiminde uyum yeterli sayılmakla birlikte, vergi denetimi ile tasdik işleminde çoğunlukla doğruluk aranmaktadır. Yeminli mali müşavirlik mesleği, uygulamada denetim fonksiyonundan çok tasdik işlemine kaydırılmıştır. Bu durum YMM ile yapılan sözlü mülakatlarda da özellikle dile getirilmiştir.

2.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Yetki Ve Sorumlulukları

DENETİM STANDARTLARI VE YMM SORUMLULUĞU ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetim ve tasdik standartlarının öncelikle dikkate alınması gereken amaçlardan birincisi yeminli mali müşavirler tarafından veya onun sorumluluğunda yapılacak denetim ve tasdik işlemleri arasında uyumun sağlanması olacaktır. İkinci amaç, söz konusu denetim ve tasdik hizmetlerinin gerek bilimsel gerekse de içerik açısından kapsamlarının belirlenmesidir. Üçüncü amacı ise denetim ve tasdik raporlarının kanunlarda, tebliğlerde ve meslek odalarının gerektirdiği standartlarda düzenlenmesinin teminidir. Bu konudaki usul ve esasların tümünün birlikte düzenlenmesi de denetim ve tasdik standartlarını oluşturmaktadır.

Uluslararası denetim normlarına göre, bağımsız denetim hizmetlerinin bir sözleşmeye bağlanması gerekmektedir. Uluslararası bağımsız denetim sözleşmeleri genellikle uluslararası denetim raporlarında yer alan;

- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının saptanması,
- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının o dönemde değişikliğe uğratılıp uğratılmadığının saptanması,
- Mali tablolarda verilen açıklamaların o dönemde değiştirilip değiştirilmediğinin ve yeterli açıklık taşıyıp taşımadığının saptanması üzerine akdedilmektedir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri raporlama standartları açısından uyulması gereken muhasebe kurallarını bünyesinde toplamaktadır. Bu noktada belirlenen standartların tutarlılık ilkesine bağlı olarak mali duruma ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin tarafsız olarak yansıtılması ve sunulması yönünde oluşması beklenmektedir.

Yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmelerinde belge ve bilgilerin doğruluğunun kanıtlanmasını isteme hakkına sahip olan yeminli mali müşavirin bu talep yerine getirilmediği takdirde sözü edilen belge veya belgeleri beyanname ve mali tablolar ile bildirimlerin düzenlenmesinde dikkate almayabileceği ve bu suretle sorumlu tutulamayacağı ifade edilmektedir. Ayrıca, birçok sözleşmede sözleşme konusu işlerle ilgili olarak yeminli mali

müşavire verilen bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve YMM tarafından belirtilen tarihe kadar teslim edilmemesinden doğan risklerden iş sahibinin sorumlu olduğu ifade edilmektedir.

Yeminli mali müşavirler odalarına ait disiplin kurullarının kararları meslek mensuplarının denetim standartlarının oluşmasında ve sorumluluklarının belirlenmesinde önemli katkılarda bulunmuştur. Meslek mensupları, denetim ve tasdik raporunda ulaşılan sonuçları her aşamada ispat yükümlülüğü altında bulunduğundan elde ettiği kanıtları sergilemek mecburiyetindedir. Söz konusu kanıtlar, bir anlamda mesleki özenin mihenk taşı özelliğini göstermektedir. Yeminli mali müşavirlerin işlevi, mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek değildir, katkısı söz konusu yükümlülüklerin belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde belgelerle kayıtların uygunluğunu sağlamaktır.³²

2.5.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği yasal dayanağını 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu'ndan almaktadır. Anılan Kanun'un 2. maddesi hükmünde yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ana hatlarıyla çizilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre;

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek ve bu konularda müşavirlik yapmak,
- Belgelere dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik gibi işleri yapmak,
- 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlemlerini yerine getirmekle konu alanları belirlenmiş bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yeminli mali müşavirin yapacağı denetim; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğinin tasdiki şeklinde tanımamış, yapılan bu tasdik sonucu kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Sözü edilen tasdik edilecek belgeler "Yeminli Mali

³² Alptürk, Ercan, e-Yaklaşım, Ağustos 2004, sayı13

Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 7. maddesinde belirlenmiştir .

Yeminli mali müşavirlerce tasdiki gerekli görülen konular sırasıyla; ihracatta katma değer vergisi iadesi, yeniden değerlendirme işlemleri, değer artış fonunun sermaye ye eklenmesi, vakıf muafiyeti, kurumlar vergisi istisnası, uluslararası taşımacılıkla ilgili katma değer vergisi iadesi, yatırım indirimi uygulaması, araçlara ilişkin katma değer vergisi istisnası, temel gıda maddelerinde katma değer vergisi istisnası, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara ilişkin katma değer vergisi istisnası, uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılacak olan teslim ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisi iadesi, tam tasdik işlemleri, üretim tasdik raporları, radyo-televizyon reklam gelirleri tasdik raporu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, kredi taleplerine ilişkin tasdik, ilişiksiz belgesi raporları, sermaye ödenmesi tespiti işlemlerinden ibaret bulunmaktadır.

Bugünkü yasal düzenlemeler itibariyle, yeminli mali müşavirlere tanınmış olan tasdik görevi iki ana amaca hizmet etmektedir. Bu amaçlardan birincisi, daha güvenceli bir şekilde vergi alınmasını sağlamak, ikincisi de işletme sahiplerinin güvenceli bir şekilde işlemlerini kendi defter ve kayıtlarına intikal ettirilmesinin sağlanmasıdır. Aslında tasdik uygulaması ülkemize özgü şartlardan doğarak gelişmiş bir uygulamadır. Kamu otoritesini temsil eden Maliye Bakanlığı bu alandaki yetkisini belirli şartlar dahilinde yeminli mali müşavirlere devretmektedir. Buna paralel olarak söz konusu meslek mensuplarının uyacakları kuralları ve çalışma şartlarını da Maliye Bakanlığı belirlemektedir.

Meslek mensupları tasdik işlemlerini üstlendikleri gerçek ve tüzel kişiler ile yazılı sözleşme yapmak zorundadırlar. SM, SMMM ve YMM Ücretleri Esasları Hakkında Yönetmeliğin, Ücret Sözleşmesi başlıklı 13. maddesinde, ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılmasının şart olduğu belirtildikten sonra, ücret sözleşmesinin sözlü olarak yapıldığının belirlenmesi halinde meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanacağı belirtilmiştir. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. maddesinde “...ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanmasının zorunlu olduğu” ifade edilmiştir. İlgili Yönetmeliğin 7. maddesine dayanılarak yayımlanan 18 Sıra No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğin 1/B bölümünde; “...gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmek isteyen mükellefler her yıl Ocak ayı içinde özel hesap dönemi uygulayan mükellefler özel hesap döneminin ilk ayı içinde

beyannamelerini ve eklerini tasdik edecek yeminli mali müşavirler ile yıllık sözleşme düzenlemek zorundadırlar.” hükmüne yer verilmiştir. Bu zorunluluk 20 Sıra No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile kaldırılmış, tam tasdik ihtiyari hale getirilmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme çerçevesinde diğer mükelleflerin defter ve belgelerini inceleme yetkileri Vergi Usul Kanunu’nun 256. maddesi uyarınca tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlıdır.

27 Sıra No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği’nin II/2 bölümünde karşıt incelemede, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olduğu belirtildikten sonra katma değer vergisi iade işlemlerinde karşıt incelemenin amacının iade ya da mahsup edilecek katma değer vergisini doğru olarak belirlemek olduğu açıklanmıştır. 3568 sayılı Kanun’un 12. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, kanunlar gereğince kamu kurum ve kuruluşlarına yeminli mali müşavirlerce tasdik edilerek verilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, aslında yeminli mali müşavirlerce yapılan tasdik işlemi bir anlamda kamu görevi niteliği taşımaktadır . Yeminli mali müşavirler tarafından 3568 sayılı Kanun hükümleri gereği tasdik yapabilmeleri için tasdik konularının yönetmelikle belirlenmesi yeterli sayılamaz, tasdik yapılabilmesi için yönetmelikle belirlenmiş olan konularda ayrıca Maliye Bakanlığı’nın tebliğ çıkartarak, yeminli mali müşavirlerin hangi konularda tasdikle yetkilendirildiklerini açıklaması gerekmektedir. Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdiğin niteliğine bakıldığında; mali tablolar ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine, muhasebe standartlarına uygun olduğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiği yönünde belirleme yapılıp yapılmadığı önem taşımaktadır. Bu itibarla, yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk olmayıp az önce belirtilen objektif ölçülere göre belirlenen bir sorumluluktur.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerine ilişkin incelemeleri, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin işlemleri sınırlı kalmaktadır. Bu sınır aşıldığı anda yasaların sınırı da aşılacaktır.

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Ancak bu sınırlılık YMM’nin karşıt inceleme yapması esnasında sıkıntı yaratmaktadır. Şöyle ki tasdike konusu olan mükellefin

gelir idaresinin bilgi sisteminde sorgulanıp daha sonra bu işlemin yapılması gerektiğinde maalesef istenilen sonuca ulaşamamaktadır.

Günümüz teknolojik koşullarından rahat bir şekilde yararlanma imkanın varken tüm süreç bürokrasinin içinde uzadıkça uzamaktadır. Bürokratik süreç ise şöyle işlemektedir:

Gerekli bilgiler, yazı ile istenecek ve yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilecektir. Vergi daireleri Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin veya verilen tasdik hizmetleri ile ilgili olarak mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerle ilgili olarak yazı ile yapacakları bilgi isteme taleplerini yerine getireceklerdir Bilgi isteme yazılarında, Yeminli Mali Müşavirinin adı, soyadı, bağlı bulunduğu oda, meslek sicil numarası, imza ve mührünün yanında Yeminli Mali Müşavirin hizmet verdiği mükellef ile olan tasdik sözleşmesinin tarih ve sayısı ile tasdik sözleşmesinde yer alan mükellefçe adı soyadı veya ticari ünvanı, açık adresi; vergi dairesi, hesap numarası, Yeminli Mali Müşavirlerce verilen tasdik hizmetinin konusu, vergilendirme dönemi ve istenilen bilgiler açık olarak belirtilecektir.³³

Harici araştırmayı ve özellikle karşıt incelemeyi gerektiren bilgilerin vergi dairelerince Yeminli Mali Müşavirlere sağlanması söz konusu olmayacaktır. Bu tür bilgiler karşıt inceleme yoluyla tasdik hizmetini sunan Yeminli Mali Müşavirlerce elde edilecektir. Yeminli mali müşavirler ayrıca, beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yapabilirler. Başka oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, ücret Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ücreti ödenmek kaydıyla, o odaya mensup yeminli mali müşavirlere yaptırılabilir.

2.5.2 Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Yeminli mali müşavirler gerçekleştirmekte oldukları hizmetler açısından kamu görevine benzer görevlerini yerine getirmektedirler. Bu nedenle, sorumluluklarının açıklanması gerekmektedir. 3568 sayılı Kanun kapsamında YMM'lerin görevi bir kamu görevi olarak belirlenmiş olmasına karşın; gerek söz konusu görevin niteliği gerekse de mükelleflerle yapmış oldukları tasdik sözleşmelerinin istisna akdi niteliğini taşıması, doğabilecek sorumluluğun kamu görevi sorumluluğuyla uyuşmadığı sonucunu vermektedir.

³³ Tuncel, Atabey, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı Açısından Denetim ve Raporlama, Türmob Yayınları, Grup Matbaacılık A.Ş., Ankara, 2006 s.42

Tasdik konuları kapsamında YMM'lerin sorumluluklarının başında ziyaa uğratan bir vergi varsa ortaya çıkmaktadır. Söz konusu zaafiyetin tespit edilmesi durumunda sorumluluk vergi ve cezalarla sınırlı kalmayıp, meslek mensuplarının görevleri sırasında ya da görevleri ile ilgili olarak Türk Ceza Kanunu'nun devlet memurları ile ilgili hükümleri uyarınca cezalandırılacakları ve bağlı buldukları meslek odaları tarafından haklarında disiplin soruşturması yapılacağı da aynı 3568 sayılı Kanun'un 47 ve 48. maddelerinde hükme bağlanmış bulunmaktadır .

3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu'nun 12. maddesinin 4. fıkrasına göre; "Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdiğin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdiğin doğru olmaması halinde, tasdiğin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar."

3568 sayılı Kanun'da öngörülen sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nda mevcut bulunan "**Vergi Sorumluluğu**" müessesesinden değişik niteliğe sahip bulunmaktadır. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin amacına yöneliktir. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptığı tasdiğin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır. Yeminli mali müşavir tasdiğinin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratan vergi ve bunun cezasından "**mükellefle birlikte**" sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Sorumluluğun "**müteselsil**" olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağını vermektedir. Hatta, aynı anda sorumluların ikisinin birden takibine de engel yoktur.

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine dayanılarak 02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yetkileri, 20. maddesinde ise sorumlulukları gösterilmiştir. Anılan 20. maddede tasdik konusu ile ilgili olarak bakanlıkça tebliğlerde belirlenen hususların tasdik kapsamı

içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, yeminli mali müşavirlerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "**Tam Teselsül**" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

18.02.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin (D) bölümünde de, Yeminli Mali Müşavirlerin yapmış olduğu incelemelerin amacının, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, bu nedenle de yeminli mali müşavirlerin gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorunda olduğu vurgulanmıştır.

Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu sağlama amacına yöneliktir. Yeminli mali müşavirler, vergi ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmeleri de, verginin tarhından itibaren takip edilebilmelerine bağlı olmaktadır. Ancak, bu şekilde yeminli mali müşavirlerin yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanmış olacaktır .

02.01.1990 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 20. maddesinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre; yeminli mali müşavirler, tasdik konusu ile ilgili olarak bakanlıkça belirlenen hususları mutlaka araştırmak ve incelemek zorunda bırakılmışlardır. İlgili Yönetmeliğin 6. maddesinde de, yeminli mali müşavirlerin üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riskleri tespit etmek ve tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları yapma zorunluluğundan söz edilmiştir. Yönetmeliğin 14. maddesinde kanıt toplama mecburiyeti, 16. maddesinde ise

tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmamasına olumsuz etkide bulunabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzenlenmiştir.

1 No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğince , yeminli mali müşavirlerce işin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığının araştırılacağı, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtlarının vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tahkik edileceği ifade edilmektedir.

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

Yeminli mali müşavirlerin yapması gereken denetim aslında perde arkası denetimdir. Yeminli mali müşavirler, alt firmaların incelenmesi ya da vergiye müteallik olarak ortaya çıkması olasılığı bulunan ancak denetim yapılmadan gün ışığına çıkarılmayan sorunlar için hiçbir sınırlamaya tabi olmadan irdelemek ve tespit etmek zorundadır. Söz konusu mecburiyet 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle getirilen tasdiğin mantığına da uygun düşmektedir. İlgili Kanun maddesinde; aslında hiçbir şey tasdiğin dışında veya buna bağlı olarak yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun dışında tutulmamıştır. 12. madde hükmüyle getirilen sorumluluk doğruluk sorumluluğudur ve doğruluk kavramı da tüm boyutuyla her şeyi kapsamaktadır. Yeminli mali müşavirlerin doğruluk denetimini başarabilmesi için bir olayın doğruluğunu tespit etmek amacıyla yönelik olarak tasdike ilişkin tüm yetkilerle donatılması gereklidir. 19 Sıra No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile getirilen düzenlemeler ilk kez yeminli mali müşavirlerin inceleme yetkilerinden bahsederken, işte tam bu noktada yeminli mali müşavirlerin olayın gerçekliğinden ve doğruluğundan kaçınıcı kademe olursa olsun hepsinden sorumlu olduğu ifade edilmektedir

Sorumluluk, yeminli mali müşavirlerin en büyük ve etkili silahı sayılmalıdır. Çünkü bu güçle yeminli mali müşavirlerin mükellefler karşısındaki konumu değişmiştir. Bu konum değişikliği rasyonel olarak kullanıldığında sorumluluk müessesesinin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerini ayakta tutmakta, bu sayede gerçekleştirilmesi gereken denetimlerin güven içinde gerçekleştirildiği inancı yaygınlaşmaktadır. 3568 sayılı Kanun'un 12. madde hükmünün getirdiği yetki ve sorumluluklar özel bir ihtisasa dayanmakta, temel ögesini de güven oluşturmaktadır. Aksi takdirde, özel bir ihtisası gerektirmeyen bir meslek olarak görülseydi, bugün yeminli mali müşavirlik mesleğinin ne bir işlevi olduğunu ne de geleceği olacağını ileri sürmek mümkün olamayacaktı. Hemen hemen her konuda olduğu gibi sorumluluklar ve yetkilerde denge kavramı esastır, çünkü yetkiler ve sorumluluklar terazinin iki kefesi gibi uyumlu ve dengeli olmalıdır. Aksi halde, birinin diğerine üstünlük sağlaması veya fazla bir biçimde yüklenmesi halinde sağlıklı sonuçların alınabilmesi mümkün olamayacaktır.

Yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik işlemlerinin kapsamı Tasdik Yönetmeliği'nin 7/C maddesi gereğince;

- Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler
- Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgelerin tasdiki ile sınırlıdır.

3568 sayılı Kanun'un gerekçesinde açıklandığı üzere; tasdik görevinin yeminli mali müşavirlerce uygulanmaya başlaması kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerini kolaylaştırmaya yöneliktir. Bu işleyişle, idare ve kurumlara sunulan beyanlar yeminli mali müşavirin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olduğundan anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir .

Yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik işleri için 3568 sayılı Kanun'da **doğruluk sorumluluğu** getirilmişken, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ise **uygunluk sorumluluğu** getirilmektedir. Bu çelişkiye ilişkin olarak öncelikle ele alınması gereken nokta, yeminli mali müşavirlerin müşterileri ile yapacakları denetim sözleşmelerinin ne tür bir akit

olduğu konusunda ortak rızanın sağlanmasıdır. Borçlar Kanunu'nun 19. madde hükmüne göre akdin konusu yasalara ters düşmemek kaydıyla taraflarca serbest bir biçimde saptanabilmekte ve ilgili sözleşmede yükümlülükler ve sorumluluklar açık seçik belirlenebilmektedir. Tam bu noktada hatırlanması gereken bir konu da Vergi Usul Kanunu'nun 8/5. maddesinde yer alan vergi yükümlülüklerine ilişkin akit içeriklerinin vergi yönetimlerini bağlamayacağı konusundaki yasal hükümlerin varlığıdır. Bu itibarla, vergi yönetimi her zaman akitlerde yer alan hususları değil yasalardaki sorumlulukları dikkate almaktadır. Sorumluluk saptamasında, kusur ya da gerekli mesleki özenin gösterilip gösterilmediği hiç bir rol oynamamakta, doğrudan doğruya yasalara göre doğru olup olmadığına karar verilmektedir .

Yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları veya yapacakları denetimlerde **uygunluk** değil **doğruluk** denetiminin aranması önemli bir sorun kaynağı haline gelmektedir. Yüzde yüz doğruluk hiçbir zaman gerçekleşemez. Doğruluk iddiası her zaman içinde şüphe saklayan ve yanılığı içeren bir olgudur; bu nedenle gerçekle yalan arası bir içerik taşımaktadır .

Tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere sorumluluğu bulunan yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları tasdike ilişkin sorumluluklarının tespiti inceleme elemanı raporlarıyla belirlenmektedir. İnceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlarda yer alan matrah veya vergi farkları ile yeminli mali müşavirlerin arasındaki illiyet bağı ortaya konulmadan sorumluluğu ilişkin tespit yapılması hukuka aykırıdır.

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın da benimsediği bazı özellikli durumları da bu noktada hatırlamakta fayda bulunmaktadır. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği tarihte bilinen en son adresinde faal durumda olduğu ve üretim yaptığı vergi dairesi yoklama memurlarınca düzenlenen yoklama tutanakları ile tespit edilen mükelleflerin, ilerideki tarihlerde adreslerinde bulunamamaları halinde sadece bu nedenle yeminli mali müşavirin sorumluluğundan söz etmek doğru olmayacaktır. Yeminli mali müşavirlerin katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği mükelleflere mal ve hizmet teslim eden alt firmaların ileri bir tarihte yapılan vergi incelemeleri sırasında defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemeleri halinde sadece bu nedenle yeminli mali müşavirin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, yeminli mali müşavirlerin gümrük beyannamesi ve döviz alım belgelerinin gerçeği yansıtmadıklarının tespiti halinde sorumluluktan kurtulabilmeleri için yapılan ihracatın doğruluğunu, 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak çıkarılan Yönetmelik ve Tebliğlere göre kendisine verilen yetki ve sorumluluklar çerçevesinde

incelemiş olması gerekir. Buna göre, tasdik işini 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen çerçevede yerine getiren yeminli mali müşavirler sözü edilen durumda sorumlu değildir .

Mükellefler, tasdik işlemini yapacak olan meslek mensupları tarafından sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarı ve öneriyi anında yerine getirmekle yükümlü bulunmaktadır. Mükelleflerin aksine davranması nedeniyle yerine getirilmeyen yükümlülüklerden ise meslek mensubu sorumlu tutulmayacaktır. Uygulamada gerçekleştirilememesine karşın, sözleşme konusu işlerle ilgili olarak meslek mensubuna sunulan bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve meslek mensubunun belirttiği tarihe kadar meslek mensubuna teslim edilmemesinden doğacak risklerden müşteriler veya mükellefler sorumludur .

Meslek mensuplarının sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nda yer alan “**Vergi Sorumluluğu**” müessesesinden farklıdır, çünkü yeminli mali müşavirler için öngörülen sorumluluğun vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, yasalarla belirtilen düzenlemelere uygunluğu sağlamaya yöneliktir.

Yeminli mali müşavirlerin vergi denetiminde doğan sorumluluklarının saptanması vergi yönetimine bırakılmakla beraber bu konudaki nihai kararı yargı organları vermektedir. Aslında, yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları müşterileri konumundaki vergi mükellefleri imzalamış oldukları sözleşmelerde yer alan yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirip getirilmediğiyle doğrudan bağlantılıdır.

Yeminli mali müşavirlerin hukuki sorumluluğu yasa, sözleşme ve haksız fiilden doğan sorumluluklar kapsamında değerlendirilebilecek boyutta ve niteliktedir. Yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları tasdik işlemlerinin doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere uğratılan vergi ziyayı nedeniyle doğacak vergi ve cezalardan vergi mükellefi ile birlikte müteselsilen sorumlu olmalarının yanında YMM Disiplin Yönetmeliği gereğince disiplin kovuşturmasına muhatap olmaları da söz konusu olmaktadır. Disiplin kovuşturmasının açılabilmesi için sadece ve mutlaka vergi ziyasının doğmuş olması gerekmektedir. Eğer, yeminli mali müşavirin kendisine tanınan yetkileri ilgili mevzuat

hükümleri doğrultusunda kullanmadığı tespit edilmişse, ilgili YMM hakkında disiplin kovuşturması yapılması muhtemeldir. Bu kovuşturmaya ilişkin olarak, disiplin cezalarının uygulanabilmesi için cezayı gerektiren fiilin objektif delillerle somut olarak kanıtlanması gerekir .

Yeminli mali müşavirler yapmış oldukları tasdik işlemleri tasdik raporlarını, ilgili vergi dairelerince herhangi bir tespit veya işlem yapılmadan önce düzeltir veya raporlarının kendilerine geri verilmesini talep ederlerse, haklarında disiplin hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır .³⁴

3568 sayılı Kanunla YMM'lere verilen tasdik yetkisi, *muhasebe denetimi ve vergi denetimi* gibi iki farklı denetimi içermektedir.

- **Muhasebe denetimi**, *“işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.”* hükmüne paralel olarak, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının muhasebe ilke ve politikalarının uygulanmasında süreklilik ilkesine ve tam açıklama ilkesine uyulup uyulmadığının araştırılması işlemlerini kapsamaktadır.

- **Vergi denetimi** *“YMM'lerce tasdik edilmiş mali tablolar Kamu İdaresinin yetkili elemanlarınca tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir* denilmektedir. Söz konusu madde YMM'leri vergi incelemesi ile görevlendirilmiş bulunmaktadır.

Vergi denetimi içerik açısından bir vergi incelemesidir. Vergi inceleme yetkisine sahip olan görev ve unvanlar yasalarla belirlenmiştir. Ancak yeminli mali müşavirler “vergi inceleme yetkisine” sahip olanlar arasında yer almamaktadır. Diğer bir deyimle, yasalarımızda yeminli mali müşavirlere vergi inceleme yetkisi verilmemiştir. Vergi inceleme yetkisi olmayan bir meslek mensubu vergi denetimi yapamaz ve yapmamalıdır. Vergi denetimi mutlaka yetkilendirmeyi gerektirmektedir. Vergi denetimi yeminli mali müşavirler tarafından da yaptırılmak isteniyor ise bu konuda mutlaka yetkilendirilmeleri zorunludur³⁵.

³⁴ Alptürk, Ercan, e-Yaklaşım, Ağustos 2004, sayı 13

³⁵ Özel, Salih, Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Yaptırımları, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 2002 s.3

Vergi denetiminin yararlarını şöyle özetlemek mümkündür;

- Yükümlünün ya da sorumlunun eğitimi,
- Vergi kaybını önleme,
- Hata, hile ve noksanların düzeltilmesini sağlama,
- Muhasebe, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi.
- YMM yasasına çizdiği sınırlar içinde, kamu kurum ve kuruluşları vergi

yükümlüsü ve/veya vergi sorumlusu arasında yer almaktadır. YMM'nin devletle olan ilişkisi kamu hukuku ilişkisi olup, görevlendirme kanundan doğmaktadır. Yapılan tasdik yetkisi nedeniyle bir kamu görevlisidir. Ancak memur değildir.

2.6. TASDİK HİZMETİ

2.6.1 AMAÇ VE KAPSAM

Madde 1- Bu 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.

Yeminli mali müşavirlerce, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar bu Yönetmelikte belirtilmiştir.

2.6.2. HUKUKİ DAYANAK

Madde 2- Bu Yönetmelik, 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır.

2.6.3. KAVRAMLAR

Madde 3- Bu Yönetmelikte geçen;

Kanun: 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nu,

Bakanlık: Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nı,

Bakan: Maliye ve Gümrük Bakanı'nı,

Muhasebe İlke ve Standartları: Muhasebe işlem ve kayıtları ile mali tabloların hazırlanmasında işletmeler tarafından esas alınması zorunlu olan ve Bakanlık tarafından Tebliğ ile açıklanacak olan düzenlemeleri,

Denetleme İlke ve Standartları: Yeminli mali müşavir tarafından verilecek tasdik hizmetinde uyulacak ve bakanlık tarafından belirlenecek esasları,

Rapor Standartları: İnceleme ve denetleme sonucu yeminli mali müşavir tarafından tasdik kapsamı ölçüsünde düzenlenecek ve Bakanlıkça bulunması zorunlu bilgileri içerecek rapor esaslarını,

Mali Tablolar: Bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak çıkarılacak bilanço ve gelir tablolarını,

ifade eder.

2.6.4. TASDİK

Madde 4- 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.

Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak, Bakanlıkça hazırlanan tebliğlerle belirlenir.

Bu Yönetmelik ve Bakanlık tarafından konuya ilişkin olarak yapılacak diğer düzenlemeler çerçevesinde tasdik edilmiş konu ve belgeler kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

2.6.5. TASDİK AMACI

Madde 5- Tasdikin amacı;

a) Gerçek ve 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,

b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hâkim kılmaktır.

2.6.6. TASDİK TALEBİNİN NİTELİĞİ

Madde 6- Gerçek ve tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri tasdik işleri nedeniyle yeminli mali müşavirin ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas alarak seçimini yapar.

Yeminli mali müşavirler de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapmak zorundadırlar. Görevi üstlenecek yeminli mali müşavir, daha önce tasdik talebini karşılayan veya karşılamakta olan meslek mensubundan görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilir.

2.6.7. TASDİK KAPSAMI

Madde 7- Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda belirtilmiştir.

A) Gelir Vergisi Yönünden:

- a. Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,
- c. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,
- d. Geçici vergi bildirimleri.

B) Kurumlar Vergisi Yönünden:

- a. Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- b. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.
- c. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,
- d. Geçici vergi bildirimleri.

C) Katma Değer Vergisi Yönünden:

- a. Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- b. İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- c. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler,

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:

- a. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,
- b. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:

- a. 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",
- b. 6183 sayılı Kanun'un 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,

F) Damga Vergisi Yönünden:

- a. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

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

- a. Yatırım indirimi,
- b. Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
- c. Yeniden değerlendirme,
- d. Stok değerlemesi,

- e. Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
- f. Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- g) Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Tasdik işlemleri yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemleri yapamazlar.

2.6.8. DENETLEME

Madde 8- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibariyle çıkarılan mali tabloların tasdiki; bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren sürekli denetleme sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilir.

Sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren yeminli mali müşavir, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir. Yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka Oda çevrelerindeki karşıt incelemeler ücreti Ücret Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o Odaya mensup yeminli mali müşavirlere yaptırılabilir.

2.6.9. TAsDİK TALEBİ

Madde 9- Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin yeminli mali müşavirlerce denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin talebi üzerine yapılır.

Bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları ve Bakanlığın gerek gördüğü diğer şirketler ve kuruluşlar hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelik çerçevesinde tasdik ettirirler.

Mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişi-lerin yeminli mali müşaviri herhangi bir nedenle seçmemesi halinde bu seçim, Birlik (Geçici Kurul) tarafından ilgili Odaya yaptırılır ve ilgililere bildirilir. Yeminli mali müşavir seçmek zorunda bulunan gerçek ve tüzel kişiler; tasdiki zorunlu tutulan mali tabloların ilgili bulunduğu hesap döneminin başına kadar seçtikleri yeminli mali müşavirleri Birliğe (Geçici Kurul'a) bildirmedikleri takdirde, yeminli mali müşavir seçmemiş sayılırlar.

2.6.10 TASDİK SÖZLEŞMESİ

Madde 10- İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin yeminli mali müşavirlerce bakanlığa gönderilmesi zorunludur. Tasdik sözleşmesinde en az aşağıda yazılı hususlara yer verilir.

- a) Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,
- b) Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- c) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- d) Ücret.

Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Feshedilen sözleşmeler, fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde bakanlığa bildirilir.

Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez.

Yıllık mali tabloların tasdiki zorunlu tutulan işletmelerin, tasdik sözleşmesinin feshi halinde; bu işletmeler bir ay içinde diğer bir yeminli mali müşavirle sözleşme yapmak zorundadırlar.

Tasdik sözleşmesinin feshi halinde yeminli mali müşavir çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan yeminli mali müşavire devretmek zorundadır.

(31.5.1995 tarih ve 22299 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmeliğin 1. maddesiyle eklenen fıkra) (23.2.1995 tarihinden geçerli olmak üzere) Bu Yönetmeliğin 7/A-a ve 7/B-a maddelerinde belirtilen belgelerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenir.

2.6.11 İNCELEME YERİ

Madde 11- Tasdik konusu inceleme ve denetleme, ilgilinin iş yerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının imkansız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak yeminli mali müşavirin bürosunda yürütülür. Bu takdirde ilgili gerekli defter ve belgelerini yeminli mali müşavire bir tutanakla teslim eder.

Sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır.

2.6.12 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİLERİ

Madde 12- İlgililer, bu Yönetmeliğe göre sözleşme yaptıkları yeminli mali müşavirleri;

- a) Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,
 - b) Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
 - c) Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- ile yetkili kılınmış sayılırlar.

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.

Yeminli mali müşavirler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler.

2.6.13 ARAŞTIRMA VE İNCELEMENİN PLANLANMASI

Madde 13- Planlama, tasdik mahiyeti, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için yapılır.

Tasdik çalışması ile ilgili olarak yapılacak planlamada;

- a) İşletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör vb. hususlarda gerekli araştırmaların yapılması,
 - b) Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve tasdik raporları, vergi inceleme raporları ve diğer işletme ile ilgili raporların gözden geçirilmesi,
 - c) İşletmenin muhasebe politikasının incelenmesi; yayınlanan muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğunun araştırılması,
 - d) Tasdik çalışması sırasında bilgi alınabilecek ve veri hazırlayacak işletme personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması,
 - e) Yazılı tasdik çalışma planının hazırlanması,
- gerekir.

2.6.14 KANIT TOPLAMA

Madde 14- Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorundadırlar. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulur.

Kanıt toplamada amaç; tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

- a) Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,
 - b) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,
 - c) Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı,
- yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır.

2.6.15 DENETİM TEKNİKLERİ

Madde 15- Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar.

a) Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.

b) Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığına doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.

c) Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.

d) Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.

e) Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.

f) Analitik inceleme: İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir.

2.6.16. HATALARIN DÜZELTİLMESİ VE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASI

Madde 16- Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir.

2.6.17 ÇALIŞMA KÂĞITLARI

Madde 17- Yeminli mali müşavirlerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekir.

Kayıt düzeni; Çalışma kağıtları ve bunların dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kağıtları, izlenen denetleme yöntem ve tekniklerini, uygulanan denetleme testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kağıtlarında en az aşağıdaki hususlar yer alır.

a) Her çalışma kağıdında bir başlık bulunur. Bu başlık denetlenen müşteriyi, denetlemenin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan yeminli mali müşavirin ad ve paraflarını ve hazırlama tarihini içerir.

b) İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kağıtlar uygun bir düzende kodlanır.

c) Tamamlanmış çalışma kağıtlarında; yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.

d) Çalışma kağıtları, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.

e) Her çalışma kağıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti yeminli mali müşavire aittir. Bunların, dosya içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süreyle; bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafın sonuçlanmasına kadar, saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

2.6.18 TASDİK SONUÇLARI

Madde 18 Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, yeminli mali müşavirlerce bir rapora bağlanır.

Yeminli mali müşavirlerce 3 örnek olarak düzenlenecek tasdik raporlarının 2 örneği ilgili firma, kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilir. Rapor ile mali tablo ve beyannameler arasındaki mutabakatın sağlanması yeminli mali müşavirin sorumluluğundadır. Düzenlenen raporların birer örneği, tasdik konusu belgelerle birlikte tasdiki isteyen mercie doğrudan yeminli mali müşavirce verilir.

2.6.19 TASDİK RAPORLARI

Madde 19 Yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tasdik raporları, bu Yönetmeliğin 7. maddesi ile tasdik kapsamına alınan konular itibariyle çeşitlendirilir.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen bütün tasdik raporlarına meslek sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilir. Genel sayı, yeminli mali müşavirin mesleki faaliyete başlamasından itibaren kendi imza ve mühürü ile düzenlediği raporda (1)den başlatılmak suretiyle mesleki faaliyetten ayrılana kadar kesintisiz devam ettirilir. Mesleki Faaliyetten ayrılıp, sonra bağlı oldukları odalara tekrar faaliyete başlayacaklarını bildirip faaliyete başlayanlar, genel sayıya, mesleki faaliyetten ayrıldıkları tarihteki son sayıdan itibaren devam ederler. Özel sayı ise, her takvim yılı başında yeniden başlar ve yıl sonuna kadar devam eder. Tasdik raporlarına sayı verilmesinde, önce meslek sicil numarası, sonra genel sayı ve daha sonra özel sayı kullanılır.

Rapor sayısının başına yeminli mali müşavir deyimini ifade eden “YMM” rumuzu konulur.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporların her sayfası paraf edilir, mühürlenir, son sayfası ise imzalanır ve mühürlenir.

Tasdik konu ve kapsamı itibariyle düzenlenecek rapordaki yer alacak asgari konular ve rapor dispozisyonları tasdike tabi tutulan konu ile ilgili olarak Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerde belirlenir.

Raporlar, tespit edilmiş dispozisyona uygun olarak, kolay anlaşılır, kısa cümleler halinde, açık bir üslup ile kaleme alınır. Raporlardaki açıklamalar tereddüde mahal vermeyecek nitelikte olur.

Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarında, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir.

Yeminli mali müşavir, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür.

Madde 20 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 tasdik 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 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 incelemeyi 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.

YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olacaklar, yaptıkları tasdik doğru olmaması durumunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. Burada sorumluluğun doğması ve sorumluluğun kapsamı ve niteliği gibi iki önemli husus vardır Sorumluluğun doğması, tasdik işleminin doğru olmamasına bağlanmıştır.

Tasdik işlemiyle mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygun olduğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiği kabul edilmektedir. Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenleyen 3568 Sayılı Yasanın 12. Maddesini gerekçesinde, “tasdik doğru olmaması hususu”, tasdik edilen mali tabloların ve buna dayanarak teşkil eden defter ve belgelerde mevzuata aykırı bir durumun bulunmasına bağlanmıştır³⁶.

Tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan YMM mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur Yasadaki tasdik doğruluğu kavramından, vergi ziyaa olmamasına bağlı olarak, tasdik için yasa, yönetmelik ve tebliğde belirlenen esaslara ve usullere göre hazırlanan rapordaki bilgilerin doğruluğu anlaşılmaktadır. Tasdik doğruluğu üzerinde durulurken, YMM'nin tasdik raporunu hazırlarken gerekli özeni gösterip göstermediğinin araştırılması gerekir. Mesleki özen kavramı, vergi ziyaa olmadığı, ancak mesleki bir hatanın yapılması durumunda da YMM'nin sorumluluğunu gerektirecektir. Borçlar Kanunu'nun 41'inci maddesi uyarınca, gerek kasten, gerek ihmal ve kayıtsızlık yahut tedbirsizlik ile haksız bir şekilde diğer bir kişiye zarar veren şahıs zararın tazminine mecburdur.

Buna göre zararın tazmininden bahsedebilmek için;

- Hukuka veya sözleşmeye aykırı bir fiil meydana gelmelidir. Örneğin YMM'nin işi savsaklaması veya gerekli mesleki özen ve titizliği göstermemesi gibi,
- Fail (YMM) kusurlu olmalı,
- Ortada manevi veya maddi bir zarar olmalı,
- Meydana gelen zararlar hukuka veya sözleşmeye aykırı fiil arasında illiyet bağı olmalıdır.

³⁶ Tuncel, Atabey, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı Açısından Denetim ve Raporlama, Türmob Yayınları, Grup Matbaacılık A.Ş., Ankara, 2006 s.79

2.7. Yeminli Mali Müşavirler Aleyhine Açılan Davalar ve Alınan Kararlar

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumlulukları konusundaki uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde ve onun üst temyiz yeri olan Danıştay Vergi Dava Dairelerinde görülmektedir.

Danıştay kararlarını Vergi Dava Dairesi kararları ve Vergi Daireleri Genel Kurulu kararları olarak incelemek mümkündür. Çeşitli zamanlarda verilmiş kararları aşağıda inceleyebiliriz:

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararları

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

E. 2008/522

K. 2008/738

T. 21.11.2008

- MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUĞU (Sorumluluğun Bulunmadığı ya da Kalktığı Yönündeki İddiaların Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Md. ve Yürürlüğe Konulmuş Genel Tebliğler İle Sorumluluğu Gerektiren Hukuksal Durum da Gözetilerek İncelenmesi Gerektiği)
- MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK (Bir Vergi Yükümlüsü Adına Tahakkuk Edip Kesinleşmiş Kamu Alacağından Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Md. Uyarınca Sorumlu Tutulan Meslek Mensupları Hakkında Takibe Ödeme Emri Düzenlenerek Başlanacağı)
- VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ (Bir Vergi Yükümlüsü Adına Tahakkuk Edip Kesinleşmiş Kamu Alacağından Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Md. Uyarınca Müştereken ve Mütetesilsilen Sorumlu Tutulan Meslek Mensupları Hakkında Takibe Ödeme Emri Düzenlenerek Başlanacağı)
- ÖDEME EMRİ DÜZENLENMESİ (Davacı Adına Düzenlenen - Meslek Mensubu Adına İhbarname Düzenlenmemesi Nedeniyle İptali Yolundaki Israr Kararında Hukuka Uygunluk Görülmediği)

213/m.[34](#), [Mük.227](#)

ÖZET : Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır.

Bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi uyarınca müştereken ve mütetesilsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir.

Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddiaların Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi ve bu konuda yürürlüğe

konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durum da gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

İstemın Özeti: yeminli mali müşavir olan ve tam tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin bir kısım hâsılatını kayıt ve beyan dışı bırakması nedeniyle salınan cezalı kurumlar vergisi ile fon payı ve gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan davacı adına düzenlenen ödeme emri davaya konu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Mersin Vergi Mahkemesi, 16.2.2006 günlü ve E:2005/318, K:2006/352 sayılı kararıyla; 213 sayılı Yasanın mükerrer 227'nci maddesinde, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı salınacak vergi ve cezalardan, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları kurala bağlandığından, mükelleflerle birlikte aynı usullere göre takibi gerekeceği ve ancak bu şekilde yeminli mali müşavirlerin yargı mercileri önünde iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanacağı, davacının 1999 yılına ilişkin kurumlar vergisi tasdik raporunu düzenlediği ... Anonim Şirketinin aktifinde kayıtlı makine ve teçhizatı ile üzerinde fabrika binası bulunan arsayı satmasına karşın, bu satış işlemini ve hâsılatını kayıt ve beyan dışı bırakarak kurum kazancını ortaklara dağıttığının vergi inceleme raporu ile tespiti üzerine re'sen salınan cezalı vergiler şirket adresinde tebliğ edilemediğinden, ilan tebliğ olunduğu ve Hazineye intikal ettirilmeyen vergi, ceza ve gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan davacıdan tahsili için dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmakta ise de, davacı adına öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesi uyarınca ihbarname yoluyla tarhiyat yapılması gerekirken, bu kurala uyulmaksızın doğrudan cebren takibe başlanmasında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emrini iptal etmiştir.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 1.10.2007 günlü ve E:2006/3972, K:2007/2562 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinde, Maliye Bakanlığının vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyeti getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konulan itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu

uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğunun ve beyannameyi imzalayan veya tasdik raporu 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 ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağına kurala bağlandığı, söz konusu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan (4) sayılı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğin “Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tesbiti” başlıklı (V) işaretli bölümünün (B) bendinde, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağına ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağına belirtildiği, bu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağına, kesinleşmiş bir kamu alacağından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı, takibe konu alacağın miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşip kesinleşmediği araştırılmadan ve davacının iddialarının kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi tarafından ileri sürülebilecek iddialar kapsamında olup olmadığı incelenmeden verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle, kararı bozmuştur.

Mersin 1. Vergi Mahkemesi, 26.12.2007 günlü ve E:2007/1118, K:2007/2088 sayılı kararıyla, ödeme emrinin iptali yolundaki ilk kararında ısrar etmiştir.

Karar, vergi dairesi tarafından temyiz edilmiş, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınan cezalı vergilerin kesinleşmesinden sonra başlatıldığı, ihbarname düzenlenmesine gerek olmadığı, ödeme emrinin yasaya uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hâkimi Gönül SAYIN'ın Düşüncesi: Danıştay Üçüncü Dairesince verilen bozma kararında yer alan nedenler doğrultusunda ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı Sefer YILDIRIM'ın Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü

Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

KARAR: yeminli mali müşavir olan davacının, kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporunu düzenlediği... Anonim Şirketinin işlemleri incelendiğinde, kazancının bir kısmını noksan beyan etmesinden dolayı yapılan cezalı tarhiyatın kesinleşmesi nedeniyle bu borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun meslek mensuplarına vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227 nci maddesinde; Maliye Bakanlığının; 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, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

3568 sayılı Yasa uyarınca yetkilendirilmiş meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin ilk fıkrasında öngörülen ve ikinci fıkrasında Maliye Bakanlığına usul ve esaslarını belirleme yetkisi tanınan vergi beyannamelerinin imzalanmasından veya tasdik raporlarının düzenlenmesinden doğan sorumlulukları, aynı maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemede meslek mensupları, imzalanan beyannameler veya düzenlenen tasdik raporlarındaki bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi kaybına bağlı olarak, vergi mükellefi adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizlerinden asıl mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yahut tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizinden

müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin ikinci fıkrasında usul ve esaslarını belirleme yetkisi tanınan ve birinci fıkrada öngörülen bu konudaki zorunluluk hakkında Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğlerde kapsamı ayrı ayrı belirtilen imza ve tasdikten doğan sorumlulukla ilgili takibe vergi yükümlüsü hakkındaki takibin kesinleşmesinden sonra başlanacağı duyurulmuştur.

Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldıracı etki yaratmaktadır. Kaldı ki, bir borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlulukta müteselsil borçlular, tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş alacağın tahsil edilmemiş kısmından, asıl borçluya rücu olanağı bulunmak üzere sorumlu tutulduğundan, yükümlü sıfatıyla ödenmesi gereken bir borcun tarafı da olamazlar. Tüm bu nedenlerle, bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir.

Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddiaların Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi ve bu konuda yürürlüğe konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durum da gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Mersin 1.Vergi Mahkemesinin 26.12.2007 günlü ve E:2007/1118, K:2007/2088 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 21.11.2008 gününde oybirliği ile karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU

E. 2007/319

K. 2008/212

T. 21.3.2008

- MATRAH FARKI (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 Mütessesil Olarak Sorumlu Tutulamayacağı)
- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR (Yasal Defter ve Kayıtlar Arasında Bulunması Zorunlu Olmayan ve Yeminli Mali Müşavirlere İbraz Edilmeyen Belgelere Dayanılarak Saptanan Matrah Farkından Dolayı Müşterek ve Mütessesil Olarak Sorumlu Tutulamayacağı)
- MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK (Yasal Defter ve Kayıtlar Arasında Bulunması Zorunlu Olmayan ve Yeminli Mali Müşavirlere İbraz Edilmeyen Belgelere Dayanılarak Saptanan Matrah Farkından Dolayı Yeminli Mali Müşavirin Sorumlu Tutulamayacağı)

3568/m.[12](#)

213/m.[227,256](#)

ÖZET : Yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve yeminli mali müşavirlere ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı, yeminli mali müşavirin müşterek ve mütessesil olarak sorumlu tutulamaz.

İstem Özet : Yeminli Mali müşavirlik yapan davacı adına, işlemlerini tasdik ettiği ... Dış Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu üzerine tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili için müşterek ve mütessesil sorumlu sıfatıyla ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir.

Ankara 4.Vergi Mahkemesi 11.4.2005 günlü ve E:2004/931, K:2005/493 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve mütessesilen sorumlu tutulacakları, bu sorumluluğun Borçlar Kanununun tam teselsül hükümlerine göre belirleneceği, Borçlar Kanunundaki haksız fiil sorumluluğuyla ilgili kurallar esas alındığında, yeminli mali müşavirlerin yaptığı tasdikten sorumlu tutulabilmesi için; tasdik doğru olmaması, tasdik için gerekli özenin gösterilmemesi, vergi ziyasının ortaya çıkması ve tasdik doğru olmaması ile vergi ziyası arasında illiyet bağının bulunması gerektiği, buna göre, denetim işini mevzuata uygun yapan yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulamayacakları, incelenen olayda, ... Dış Ticaret Limited Şirketinin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen raporda, şirketin 2002

yılında sattığı 304 adet temizlik robotunu, alış ve satış kayıtlarında göstermediği, bunlara ilişkin alış ve satış faturalarının 2003 yılında düzenlendiğinin tespit edildiği, inceleme elemanınca bu tespitin, kurumun müşteri departmanından alınan müşteri listesinde yer alan bilgilerden ve müşteri ifadelerinden hareketle yapıldığı, saptanan matrah farkı üzerinden, kurum ile vergi idaresi arasında tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlandığı, uzlaşılan vergilerin ödenmemesi üzerine de dava konusu ödeme emrinin düzenlendiğinin anlaşıldığı, davacının şirketin resmi kayıtlarında bulunmayan gizli alım ve satımları bilmesine olanak olmadığı, kendisine bildirilmeyen stokların da davacının yaptığı envanterde tespiti yapılamayacağından, bu konuda da davacıya atfedilecek bir kusurun bulunmadığı, öte yandan aynı konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının bildirim üzerine Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odasının davacı hakkında yapılan disiplin kovuşturmasında, disiplin kuruluna sevke gerek olmadığına karar verildiği, bu nedenle davacının bilgisi dışında ve kanuni defter ve belgelerde yer almayan işlemler nedeniyle sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir.

Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 29.11.2005 günlü ve E:2005/1293, K:2005/2286 sayılı kararıyla; yeminli mali müşavirlerin işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak karşıt inceleme dahil her türlü inceleme ve araştırma yetkilerinin bulunduğu, tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği yetki ve mesleki özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edilebilecekleri, bu alacağın takibine ihbarname ile başlanılmasına gerek bulunmadığı, davacının tam tasdik sözleşmesi yaparak işlemlerini tasdik ettiği ... Dış Ticaret Limited Şirketinin 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, inceleme elemanının pazarlama departmanından edindiği müşteri listeleri ile yasal defter ve belgeleri karşılaştırılarak ihtilafli dönemde satışını yaptığı bir kısım emtia için 2003 yılında belge aldığı ve bunlara ait satış faturalarını da bu yılda düzenlediği saptanarak matrah farkı tespit edildiği, bu belgelerin arama ile ele geçirilmediği, inceleme yetkisi bulunan davacının da bu belgelere her zaman ulaşabileceği, ayrıca davacının kendisinin de tespitinde hazır bulunduğu fiili envanterin usulüne uygun olarak yapılmadığı, bu nedenle, işlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olduğundan, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takibinde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Ankara 4.Vergi Mahkemesi 2.2.2007 günlü ve E:2006/1874, K:2007/266 sayılı kararıyla; davanın kabulü yolundaki kararında ısrar etmiştir. Davalı idare, vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaların müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatı nedeniyle davacıdan tahsili için düzenlenen ödeme emrinin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Abdurrahman GENÇSAY'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay savcısı İbrahim ERDOĞDU'nun Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden vergi dairesi temyiz isteminin reddi ile temyiz konusu Vergi Mahkemesi ısrar kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

KARAR : 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 temyizen 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 işlemlerinin 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 ziyasına 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 tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiş, tasdik 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 yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması" olarak yapılmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde tasdik amacı belirlendikten sonra, 12 nci ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

18 Sıra Nolu 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 nitelikte bir belge verilmediği anlaşıldığından, bu belgede yer alan kayıtlar nedeniyle, davacının mesleki özen sorumluluğunu gereği gibi yerine getirmediğinden 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.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, 21.03.2008 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

İsrar kararının Danıştay Dördüncü Dairesince verilen bozma kararında yer alan gerekçe ve esaslar uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

KARŞI OY

x- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yönünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi ziyayı olarak ifade edilmiş, 3 üncü fıkrasında ise, yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesinin veya tamamlanmasının veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceği hükmüne yer verilmiş, aynı Kanunun 344 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında da, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesi vergi ziyayı suçu olarak tanımlandıktan sonra 2 nci fıkrada, vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesileceği belirtilmiştir.

öte yandan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş, 193 sayılı Gelir

Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesinde ise, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu açıklanarak, vergi sistemimizde dönemsellik ilkesinin geçerli olduğu ifade edilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının yeminli mali müşavirliğini yaptığı ... Dış Ticaret Limited Şirketinin 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, pazarlama departmanından alınan müşteri listeleri ile yasal defter ve belgeler karşılaştırılarak ilgili yılda satışı yapılan 304 adet temizlik robotu için 2003 yılında satış faturası düzenlendiği ve vergi inceleme raporunun sonuç bölümünde, 2003 yılı kayıtlarına intikal ettirilen maliyet, gider ve hasılat rakamlarının, mükellef kurum tarafından düzenlenecek kurumlar vergisi beyannamesinde 2003 yılı kurum kazancının tespiti noktasında dikkate alınmaması gerektiğinin belirtildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, 2002 yılında kayıt ve beyan dışı bırakılan kazanç 2003 yılında dikkate alınarak hesaplanacak olan kurumlar vergisinin davacıdan takibi mümkün değildir. Ancak, 2002 yılında kurumlar vergisi noksan tahakkuk ettirildiğinden vergi ziyana sebebiyet verililiği de açıktır. Bu nedenle, davacının temyiz isteminin kısmen kabulü ile mahkemenin ısrar kararının vergi ziyai cezası ve gecikme faizi yönünden bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

KARŞI OY

XX- yeminli mali müşavir olan davacının işlemlerini tasdik ettiği limited şirket hakkında düzenlenen inceleme raporu üzerine tarhiyat öncesi uzlaşılan, ancak vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı davalı idarece temyiz edilmiştir.

Tasdikten doğan sorumluluğun düzenlendiği 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinde; meslek mensuplarının, düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinde de, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, kurala bağlanmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın düzenlendiği Ek 11 inci maddesinde, Maliye Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir merciye şikayette bulunulamayacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının tasdikten doğan sorumluluğunun, re'sen veya ikmalen salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerine ilişkin olduğu, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma suretiyle kabul ederek, dava açmadan ve hiçbir merciye şikayette bulunmadan ödemeyi taahhüt ettikleri noksan beyan edilen vergi ve buna ilişkin ceza ve gecikme faizlerinden, meslek mensuplarının sorumlu tutulamayacağı sonucuna varıldığından, mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki vergi mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin, bu gerekçeyle reddi gerektiği görüşüyle, karara gerekçe yönünden katılmıyorum.

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU

E. 1997/7

K. 1998/268

T. 9.10.1998

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YAPACAKLARI İNCELEME (İhracat İade ve Mahsup Edilecek KDV)
- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MATRAH VE VERGİ RAKAMLARININ DOĞRULUĞU (Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları İncelemenin Boyutları)

3568/m.[12](#)

ÖZET : Ymm. Lerin yapacakları karşıt incelemenin, iade ve mahsup edilecek KDV. nin tutarı ile gelir ve kurumlar vergisi matrah ve vergi rakamlarının doğruluğunun tespitine imkan verme amacına yönelik olması gerektiği hakkında.

İstemin Özeti : 19 sayılı Genel Tebliğin, yeminli mali müşavirlerin işlemlerini tasdik edecekleri mükelleflere mal ve hizmet satan firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda oldukları, yapılacak karşıt incelemeye muhatap yükümlülerin, istenecek bilgi ve belgeleri ibraz yükümlülüğünden kaçınmaları halinde, ilgili Defterdarlıkların söz konusu defter ve belgeleri yerel denetim elemanları aracılığıyla temin ederek yeminli mali müşavirlerce incelenmesini sağlayacakları ve bu inceleme sırasında mükellef ve temsilcilerinin yeminli mali müşavirlere gerektiğinde izahat yapacakları yolundaki düzenlemesinin iptali istenerek dava açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Onbirinci Dairesi, 4.11.1996 günlü ve E:1996/126, K:1996/3810 sayılı kararıyla; 19 sayılı Genel Tebliğde yeminli mali müşavirlerin, katma değer vergisinin iadesi ve mahsubuyla ilgili tutar ve tasdik edilecek beyannamelerdeki matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunu sağlamak üzere alt firmalar arasındaki organize bağın ortaya çıkarılmasını sağlayacak kadar alt firmada karşıt inceleme yapmaları gereğinin açıklandığı, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi, bu maddeye dayanılarak yürürlüğe konulan ve 2.1.1990

günlü ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yönetmeliğin 12,14,15,16 ve 20 nci maddeleri, 15 inci maddenin (c) bendinin birlikte değerlendirilmesinden; geniş yetkilerle donatılmış yeminli mali müşavirlerin yaptıkları onayın doğruluğunu, vergi denetim tekniklerinden de yararlanmak suretiyle araştıracakları ve onayın doğruluğundan sorumlu olacaklarının anlaşıldığı, 3568 sayılı Yasanın Genel gerekçesinde açıklanan amaç ve yeminli mali müşavirlik tanımı ile yasa yapıcınının 3239 sayılı Yasanın 13 üncü maddesinde getirilen bu konudaki düzenlemeyi 213 sayılı Yasanın "Vergi incelemeleri" başlıklı İkinci Bölümüne Ek Madde Şeklinde ekleyerek koyduğu irade karşısında yeminli mali müşavirlerin, mevzuata aykırı düşmemek, görev ve yetkileriyle sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapabilecekleri sonucuna varıldığı, her ne kadar kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarını düzenleyen 213 sayılı Yasanın 135 inci maddesinde anılmamışlarsa da, bu meslek mensuplarının yapacakları incelemenin tasdik konusuyla sınırlı olduğu ve tasdikten içeriğini doğrulamaya yönelik olduğu, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrasındaki kuralın da yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yapma yetkisi verilmesini zorunlu kıldığı, tebliğde yapılan düzenlemede yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacı, kararı temyiz etmiş ve dilekçesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2 nci Bölümüne 3239 sayılı Yasanın 13 üncü maddesiyle eklenen Ek maddenin Anayasa Mahkemesinin 19.3.1987 günlü kararıyla ve Yeminli Mali Müşavirlik ünvanının kazanılması, yapılacak işler, sorumluluk sınırları ve buna benzer esasların Bakanlar Kurulu Kararı ile değil ancak Kanunla belirlenebileceği gerekçesiyle iptal edildiğini, kimlerin vergi incelemesi yapabileceklerinin 213 sayılı Kanunun 135 inci maddesinde sayıldığı, yeminli mali müşavirlerin bunlar arasında yer almadığını, 19 sıra nolu Tebliğin hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir.

Savunmanın Özeti: İstem reddi gerekeceği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi'ın Düşüncesi: İleri sürülen bozma nedenleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinde öngörülen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden temyiz isteminin reddi ile hukuka ve usul hükümlerine uygun bulunan Danıştay Onbirinci Daire kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir. Danıştay Savcısı'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesine uygun bulunduğundan temyiz isteminin kabulüyle esas kararda belirtilen düşünce uyarınca Danıştay Onbirinci Daire kararının bozulması gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

19 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdikten sorumlu tutulmaları nedeniyle, hem katma değer vergisi iade işlemleri ve hem de gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdikiyle ilgili olarak iade edilecek katma değer vergisi tutarı ya da beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması için işlemlerini onaylayacakları yükümlülere mal ve hizmet satan alt firmalar nezdinde kademe sınırlaması yapılmaksızın karşıt inceleme yapmalarının zorunlu olduğu belirtilmiş ve nezdinde karşıt inceleme yapılacak yükümlülerin istenen defter ve belgeleri yeminli mali müşavirlere vermekten kaçınmaları halinde defterdarlıkların, bu defter ve belgeleri yerel denetim elemanları aracılığıyla temin ederek en kısa sürede yeminli mali müşavirler tarafından incelenmesini sağlamaları kabul edilmiştir. Yeminli mali müşavir olan davacı, yeminli mali müşavirlere işlemlerini onaylayacakları yükümlülere mal ve hizmet satan alt firmalar nezdinde kademe sınırlaması yapılmaksızın karşıt inceleme yapma zorunluluğu getiren düzenlemenin, yeminli mali müşavirlere yasada öngörülmeven bir görev verilmesi anlamını taşıdığını ileri sürerek, dava konusu yapmış ve 19 sayılı Genel Tebliğin belirtilen kısmı, temyiz istemine konu yapılan kararla iptal edilmiştir.

19 sayılı Genel Tebliğin davaya konu yapılan düzenlemeyi içeren bölümü; 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan ve yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, aksi halde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarına ilişkin kurala dayandırılmıştır. Maddenin ilk fıkrasında yeminli mali müşavirlerin; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tabloları ve beyannamelerinin, mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların, denetim standartlarına göre incelendiğini onaylamaları öngörülmüş, ikinci fıkrasında ise onaylayacakları belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, yönetmeliklerle belirleneceği kurala bağlanmıştır. Bu kurala dayanılarak düzenlenen Yönetmelik, 2.1.1990 günlü ve 20390 sayılı Resmi Gazetede

yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin birinci fıkrasında değinilen ve yeminli mali müşavirlerin incelemelerini dayandırmaları gereken muhasebe ilke ve standartları ile denetim ilke ve standartlarının, mükellefler tarafından esas alınması zorunlu olan ve Bakanlık tarafından tebliğ ile açıklanacak olan düzenlemeler ve esaslardan oluştuğu, Yönetmeliğin 3 üncü maddesinde kabul edilmiştir. Tasdikin ne olduğu ise 4 üncü maddenin ilk fıkrasında; "... gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması..." şeklinde tanımlanmış, tasdik çalışmalarının yürütülmesinde denetim tekniklerini belirleyen 15 inci maddenin d bendinde de; işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi, kanıtların toplanmasında doğrulama tekniği olarak sayılmıştır.

Yönetmeliğin 4 üncü maddesindeki bu tanım karşısında tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının saptanması önem kazanmaktadır. Bir durum ya da belgenin gerçek durum veya işlemi yansıtıp yansıtmadığı ancak, bu işlemin diğer yönünün de incelenmesini zorunlu kılacağından, bir yükümlünün tasdik kapsamına giren beyanname, mali tablo, belge veya bildirimini onaylaması gereken yeminli mali müşavirin, söz konusu muamelenin öncesindeki diğer işlemleri de incelemesini gerekli kılacaktır. Bu tür bir inceleme, Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde tanımlanan ve ancak aynı Yasanın 135 inci maddesinde belirtilen kamu görevlisi durumundaki inceleme elemanları tarafından yapılabilecek vergi incelemesi ve onun doğal sonucu olan karşıt inceleme niteliğinde değildir. Buradaki karşıt inceleme, tebliğde de belirtildiği gibi iade veya mahsup edilecek katma değer vergisinin tutarı ve gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun tespitine imkan verme amacına yönelik ve mükelleflerin söz konusu işlemleriyle sınırlı bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanunun genel gerekçesinde, yeminli mali müşavirlere tanınan beyanname tasdiki yetkisi ile kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerinin kolaylaşacağı, bu idare ve kurumlara sunulan beyanların yeminli mali müşavirin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline geleceği, ülke çapında denetim fonksiyonunun yaygınlaştırılacağı, devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısı ile kontrol ve denetimden geçirilemeyen beyannamelerin denetim altına alınabileceği

belirtildiğinden, 19 sayılı Genel Tebliğde getirilen düzenleme, 3568 sayılı Yasanın getiriliş amacına da uygun bulunmuş, davanın reddi yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine, 9.10.1998 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

X KARŞI OY

Temyiz başvurusu; 19 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin, "Yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükellefler, yeminli mali müşavirler tarafından istenecek bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar. Mükelleflerin bilfe ve belgeleri karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavire vermekten imtina etmeleri halinde ilgili Defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini, mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en kısa zamanda yeminli mali müşavirler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca, bu inceleme sırasında mükellef veya temsilcileri, Yeminli Mali Müşavirler tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklardır." hükmünün iptali istemiyle açılan davanın reddine dair Danıştay Onbirinci Dairesinin kararının bozulması istemine ilişkindir.

Dosyanın incelenmesinden: yeminli mali müşavir olan davacının, vergi inceleme yapma yetkisinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan kamu görevlilerine ait bulunduğu: serbest muhasebecilik, serbest mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğin görev alanını, örgütlenmesini ve örgütlerin çalışma usullerini düzenleyen 3568 sayılı Kanuna dayanılarak yürürlüğe konulacak genel tebliğle yeminli mali müşavirlere (karşıt) vergi incelemesi yapma görev ve sorumluluğu verilmesinin kanuna aykırı olduğu iddiasıyla, yukarıda yer verilen düzenlemenin iptalini istediği anlaşılmıştır.

19 sıra nolu Genel Tebliğin dava konusu edilen düzenlemesi; yeminli mali müşavirlere, mükellefler nezdinde karşıt inceleme yapma yetki, görev ve sorumluluğu getirmektedir. Yeminli mali müşavirlerin görev, yetki ve sorumlulukları, davacının da ileri sürdüğü gibi 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda ve bu Kanuna dayanılarak yürürlüğe konulan yönetmelikte gösterilmiştir. Bu bakımdan; Genel Tebliğde yeminli müşavirlere karşıt inceleme yapma görev, yetki ve sorumluluğu getirilmesi, anılan Kanunun düzenleme alanına giren bir konunun genel tebliğde düzenlenmesi anlamına gelmektedir. Başka bir anlatımla; dava konusu düzenlemenin yer aldığı Genel Tebliğ, adından da anlaşılacağı üzere, herhangi bir

maddi ya da şekli vergi kanununa değil; kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşa kaynaklık eden 3568 sayılı Kanuna ilişkin bulunmaktadır.

Kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşların mevzuatından doğan ve ilk derecede Danıştay'da görülmesi gereken davaların çözüm yeri ise, 2577 sayılı Danıştay Kanununun 32 nci maddesine göre, Danıştay Sekizinci Dairesidir. Dolayısıyla; davanın, Danıştay Kanununun 34/A maddesinde, katma değer vergisine ilişkin davaları çözümlenmekle görevli olduğu açıklanan Danıştay Onbirinci Dairesince karara bağlanmış olması, verilen kararı, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde yazılı sebeple hukuka aykırı kılmaktadır.

Bu nedenle, temyiz isteminin bu yönden kabulü ve temyize konu kararın bozulması gerektiği oyu ile karara karşıyız.

XX KARŞI OY

19 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin "yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükellefler, yeminli mali müşavirler tarafından istenecek bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar. Mükelleflerin bilgi ve belgeleri karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavire vermekten imtina etmeleri halinde ilgili Defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini, mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en kısa zamanda yeminli mali müşavirler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca, bu inceleme sırasında mükellefler veya temsilcileri, Yeminli Mali Müşavirler tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklardır." ifadesinin yer aldığı bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu belirtilmiştir, 135 inci maddesinde de, vergi incelemesi yapmaya kimlerin yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2 nci maddesi ve aynı Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılan yönetmelik çerçevesinde yapabilecekleri işler belirtilmiştir. Anılan 12 nci maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 7 nci maddesinde, tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş, 8 inci maddesinde ise "Yeminli Mali Müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10 uncu

maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin, "tasdik konuları ile ilgili olarak" yapabilecekleri "karşıt incelemeler" Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında, üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından "vergi incelemesi" niteliğinde görmek, ya da kanuna rağmen yönetmelikle böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümle yeminli mali müşavirlere ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdikini yapabilecekleri belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiği yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini, "karşıt inceleme" ile araştırma görev ve yetkisini Yeminli Mali Müşavirlere veren ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almamıştır. Bu nedenle, önceki Genel Tebliğlerde, örneğin 1 Sıra No'lu Genel Tebliğin D/5 bölümünde, "İşin niteliği ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir." denilmekle yetinilmiştir. "Tasdike ilişkin usul ve esas" olarak nitelendirilemeyecek olan bu yöndeki bir düzenlemenin, Kanununun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen Yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12 nci maddesi de, "karşıt inceleme"nin, tasdikle sınırlı olmak üzere kamu idare ve müesseselerinden bilgi alınmak suretiyle yürütüleceğini göstermektedir. Sonuç olarak, Kanun yeminli mali müşavirlere "vergi incelemesi" dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde "karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi, yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Diğer taraftan, 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü maddesinde, vergi görevi, vergi incelemesi yapmak ve taşra gelir birimlerinde denetim yapmak olarak belirtilmiştir. Bu görevler arasında, yeminli mali müşavirlerin yapacakları karşıt incelemeye muhatap mükelleflerin bilgi ve belgeleri vermekten imtina etmeleri halinde, Defterdarlık vasıtasıyla bu mükelleflerin defter ve belgelerini temin ederek yeminli mali müşavirlerin incelemesinde sunmakla görevi

bulunmamaktadır. Esasen vergi incelemesi ve onun uzantısı olan karşıt inceleme yapma yetkisi yukarıda belirtilen Vergi Usul Kanunu hükmünde sayılan inceleme yapmaya yetkili kişilere aittir. Yeminli Mali Müşavirlerin yapacakları inceleme ise sözleşme imzaladıkları vergi mükelleflerinin işlemleri ile sınırlıdır. Bunlarla ticari ilişkide bulunan mükellefler nezdinde, Yeminli Mali Müşavirlere yasalarla verilmeyen karşıt inceleme yapma yetkisinin yönetmelikle getirildiğinin kabulü ile çıkarılan 19 sayılı Tebliğın iptali istenen kısmında kanuna uyarlık bulunmadığı düşüncesiyle Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 19 sıra Nolu Genel Tebliğinde yer alan ve davaya konu edilen bölümünün iptaline ilişkin temyiz konusu Danıştay Dördüncü Dairesinin ve Onbirinci Dairesinin müşterek kararında, usule ve hukuka aykırılık bulunmadığından aksi düşünce ile verilen karara katılmıyoruz.

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU

E. 1995/444

K. 1997/307

T. 20.6.1997

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR (Karşıt İnceleme Yetkisi - Müteselsil Sorumluluk)
- MÜTESELSİL SORUMLULUK (Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu - Karşıt İnceleme Yetkisi)
- KARŞIT İNCELEME (Yeminli Mali Müşavirlerin İnceleme Yetkisi)

213/m.[134,135](#)

3568/m.[2,12](#)

ÖZET : Yeminli mali müşavirin müteselsil sorumluluğu nedeniyle takibi için vergi yükümlüsü hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmesine gerek olmadığı, yeminli mali müşavirler tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kuruluşlar nezdinde karşıt inceleme yetkisine sahip değildirlir.

İstemın Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının; işlemlerini yürüttüğü bir şirket hakkında düzenlediği tasdik raporuyla ihracatta haksız katma değer vergisi iadesi almasına neden olduğu görüşüyle, haksız iade alan şirket adına salınan katma değer vergisi ve kesilen cezalar tutarında vergi ve ceza, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esasını uyarınca davacı adına da ayrıca uygulanmıştır.

Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen Adana 1. Vergi Mahkemesi Kararında; 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve cezadan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarının kurala bağlandığı, davacının tasdik raporu düzenlediği şirketin işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda; teminat göstermeden nakit olarak katma değer vergisi iadesi aldığı, alış ve satış faturaları ile gümrük çıkış beyannameleri üzerinde yapılan incelemede indirim konusu yapılan ve iade edilen vergiler yönünden uyum kurulamadığı, iade alınan verginin gerçek olmadığı saptandığı, asıl mükellef adına uygulanan tarhiyatın henüz kesinleşmediği, 3568 sayılı Yasada öngörülen sorumluluğun, tahsilat aşamasında başlaması gerektiği, inceleme raporu düzenlenirken davacının ifadesine başvurulmadığı, raporda yaptığı tasdik kapsamından bahsedilmediği, yeminli mali müşavirlerin, inceleme elemanı gibi karşıt inceleme yapma yetkisinin bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmıştır.

Karar, vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiş ve istemi inceleyen Danıştay Onbirinci Dairesinin 15.3.1995 günlü ve E: 1995/1502, K: 1995/629 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Yasanın 1 inci maddesinde kanunun amacının tanımlandığı, 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında ise tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmalarının kabul edildiği, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi uyarınca 2.1.1990 günlü Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan yönetmeliğin 20 nci maddesinde, Yasanın bu kuralına yer verildikten sonra bu sorumluluğa, Borçlar Kanununun "tam teselsül" hükümlerinin uygulanmasının öngörüldüğü, Resmi Gazetenin 18.2.1990 günlü ve 20437 sayılı nüshasında yayımlanan (1) No`lu Genel Tebliğin (D) bölümünün beşinci paragrafında ise yeminli mali müşavirlerin, işin niteliği ve işletmenin türüne göre tasdike konu yapılan belgelerin sahte veya içeriği itibarıyla yanıltıcı olup olmadığını da araştırmaları, kuşku duyulan hallerde ilgililerin mükellefiyet kayıtları, vergi dosyaları ve diğer kamu idarelerinden bilgi alarak incelemelerinin benimsendiği, yönetmeliğin 20 nci maddesinde yapılan gönderme uyarınca ve Borçlar Kanununun 142 nci maddesindeki kural gereğince idarenin, vergi alacağının tahsili için sorumlulardan sadece biri ya da aynı anda tümüne de başvurabileceği, bu nedenle 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinde öngörülen sorumluluğun ancak, mükellef tarafından ödenmemiş veya ondan tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarını kapsadığını söylemenin mümkün olmadığı, bu sorumluluğu Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde yazılı kanuni temsilcilerin sorumluluk koşul ve sınırları gibi anlamaya da olanak bulunmadığı, kararda ulaşılanın tersine yargıda isabet bulunmadığı, müşterek ve müteselsil sorumlulardan birisi tarafından yapılan ödeme veya açılan dava sonunda tarhiyatın kaldırılması gibi durumların vergi idaresince mükerrer vergilemeyi önlemek üzere gözönüne alınmasının tabii olduğu gerekçesiyle kararı bozmuş, davacının karar düzeltme istemini ise reddetmiştir.

Bozma kararına uymayan Adana 1. Vergi Mahkemesi, 10.10.1995 günlü ve E: 1995/770, K: 1995/946 sayılı kararında ilk kararında yer alan hukuksal nedenleri yineleyerek; 14 sayılı Genel Tebliğin (2/E) Bölümünde, müştereken ve müteselsilen sorumluluğu inceleme raporuyla saptanan yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın, vergi ve cezanın tahakkuku ve kesinleşmesinden sonra başlatılması, bu takibatın tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olmasının da kabul edildiğini belirtmiş ve ilk kararında direnmiştir. Direnme kararı, vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir.

Savunmanın Özeti: İstem reddi gerekeceği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi S.Ç.`nin Düşüncesi: Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporuyla mükellef şirketin haksız katma değer vergisi iadesi almasına neden olduğu ileri sürülerek müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi ile bu maddeye dayanılarak çıkarılan Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20 nci maddesi ve 3568 sayılı Yasaya dayanılarak çıkarılan 1 nolu Tebliğ hükümleri karşısında yeminli mali müşavirlerin, düzenledikleri tasdik raporlarının yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun ise tarhiyat safhasından başlayacağı açıktır.

Bu nedenle temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı N.K.`nın Düşüncesi: İleri sürülen bozma nedenleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde öngörülen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden, temyiz isteğinin reddi ile hukuka ve usul hükümlerine uygun bulunan vergi mahkemesi ısrar kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

Türk milleti adına hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü: Yeminli mali müşavir unvanıyla, ihracatçı bir şirket hakkında düzenlediği tasdik raporuyla haksız olarak ihracatta katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğu ileri sürülerek, haksız iade alan şirket adına salınan katma değer vergisi ve kesilen cezalar tutarında, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esası uyarınca, davacı adına uygulanan vergi ve cezanın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri

kurala bağlanmıştır. Aynı maddenin birinci fıkrasında tasdik konuları, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin; mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenmesi olarak belirtilmiş, ikinci fıkrada ise tasdik edilecek belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 2.01.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20 nci maddesinde de, tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanunda öngülen sorumluluk, Vergi Usul Kanununda mevcut "Vergi Sorumluluğu" müessesesinden değişik niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yöneliktir. 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır. Yeminli mali müşavir, tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından "mükellefle birlikte" sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğu ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye "mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden" sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi. 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağına kabulüne olanak vermemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu belirtilmiş, 135

inci maddesinde de vergi incelemesi yapmaya hesap uzmanlarının, hesap uzman muavinlerinin, ilin en büyük mal memurunun, vergi denetmenlerinin, vergi dairesi müdürlerinin, maliye müfettişlerinin, maliye müfettiş muavinlerinin, gelirler kontrolörlerinin ve stajyer gelirler kontrolörlerinin yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2 inci maddesinde, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik gibi işleri yapma yanında, aynı kanunun 12 inci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Anılan 12 inci addeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 7 inci maddesinde, tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş, 8 inci maddesinde, "yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10 uncu maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin, "tasdik konuları ile ilgili olarak" yapabilecekleri "karşıt incelemeler", Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında, üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından "vergi incelemesi" niteliğinde görmek ya da kanuna rağmen yönetmelik uyarınca böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümlerle yeminli mali müşavirlere ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapılabilecek olan belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiği kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemi, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini, "karşıt inceleme" ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almamıştır. Bu nedenle, önceki genel tebliğlerde, örneğin 1 Sıra No'lu Genel Tebliğin D/5 bölümünde, "İşin niteliği ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı araştırılarak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet

kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir." denilmekle yetinilmiştir. "Tasdike ilişkin usul ve esas" olarak nitelendirilemeyecek olan bu yöndeki bir düzenlemenin, kanunun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12 nci maddesi de, "karşıt inceleme"nin, tasdikle sınırlı olmak üzere kamu idare ve müesseselerinden bilgi alınmak suretiyle yürütüleceğini göstermektedir. Sonuç olarak kanun, yeminli mali müşavirlere "vergi incelemesi", dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde "karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Yönetmeliğin tasdik kapsamını belirleyen 7/c maddesinde yeminli mali müşavirlerce katma değer vergisi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgelerin, katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri, iade hakkı doğuran işlem ve belgeler ile Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler olduğu belirtilmiştir.

Davacının katma değer vergisi iadesi almasına neden olan tasdik raporunun; şirketin defterleri, alış ve satış faturaları ile döviz alımı bordroları ve gümrük çıkış beyannamelerinin irdelenmesi sonucunda düzenlendiği, alış faturalarının kayıt nizamına uygun olduğu, fatura düzenleyicilerinin adının, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayınlanmış "sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilen Türkiye'deki mükellefler" listesinde yer almadığı saptandıktan sonra düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Dosyada mevcut inceleme raporunda; ihracatçı şirkete mal satan firmalar nezdinde yapılan karşıt incelemelerde, ihracatın sahte faturalara dayandığı, haksız vergi iadesi alındığı, davacı tarafından düzenlenen tasdik raporunun ise alış faturaları karşıt incelemelerle irdelenmediğinden yetersiz ve hatalı bulunduğu belirtilmiştir. Karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki v sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle, faturaların içeriğinden ve katma değer vergisinin ödenmemiş olmasından da sorumlu tutulmaları mümkün değildir. Tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin REDDİNE, 20.6.1997 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

X - Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında istemin kabulünü gerektirecek nitelikte bulunmadığı ve temyiz isteminin aynı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca reddi gerektiği görüşüyle kararın gerekçesine katılmıyoruz.

XX - İsrar kararının, Danıştay Onbirinci Dairesinin bozma kararı esasları doğrultusunda bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

T.C.

DANIŞTAY

9. DAİRE

E. 2003/3581

K. 2004/4483

T. 15.9.2004

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORUNUN GERÇEĞİ YANSITMAMASI (İnceleme Raporuna Dayanılarak Mükellefe Tebliğ Edilen Vergi ve Ceza İhbarnamesi - Mütessesil Sorumlu Olan Yeminli Mali Müşavirine de Tebliğ Edilmesi Gerektiği)
- VERGİ VE CEZADAN MÜTESELSİL SORUMLULUK (Yeminli Mali Müşavirin Düzenlemiş Olduğu Tasdik Raporunun Gerçeği Yansıtmadığı Takdirde Mükellefle Birlikte Sorumlu Olduğu)
- TASDİK RAPORUNUN GERÇEĞİ YANSITMAMASI (Yeminli Mali Müşavirin Düzenlemiş Olduğu - Mükellefe Tebliğ Edilen Vergi ve Ceza İhbarnamesinin Mütessesil Sorumlu Olan Yeminli Mali Müşavirine de Tebliğ Edilmesi Gerektiği)

3568/m. [12](#)

ÖZET : Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlemiş olduğu tasdik raporunun gerçeği yansıtmadığı takdirde mükellefle birlikte sorumlu olduğunun kabulü gerektiğinden, inceleme raporuna dayanılarak mükellef adına düzenlenip tebliğ edilen vergi-ceza ihbarnamelerinden

ayrı davacı adına da ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi ve ilgili alacağın kesinleşmesinden sonra ödeme emri tanzim ve tebliğ edilmesi gerekir.

İstemin Özeti : Davacı adına müteselsil sorumluluk nedeniyle düzenlenen 28.12.2002 tarih ve 2002/6 sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; yeminli mali müşavir olan davacının düzenlemiş olduğu tasdik raporunun gerçeği yansıtmadığı takdirde mükellefle birlikte sorumlu olduğunun kabulü gerektiğinden, inceleme raporuna dayanılarak mükellef adına düzenlenip tebliğ edilen vergi-ceza ihbarnamelerinden ayrı davacı adına da ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi ve ilgili alacağın kesinleşmesinden sonra ödeme emri tanzim ve tebliğ edilmesi gerekirken, kesinleşmediği anlaşılan alacak nedeniyle düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek dava konusu ödeme emrini iptal eden ... Vergi Mahkemesinin 2.7.2003 tarih ve 2003/2214 sayılı kararının; ödeme emrinin yasaya uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmektedir.

Savunmanın Özeti: Cevap verilmemiştir.

Danıştay Savcısı ...'ün Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ...'ın Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü:

KARAR : Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından,

SONUÇ : Temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 15.09.2004 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

9. DAİRE

E. 2001/3859

K. 2004/829

T. 29.1.2004

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU (Kayıt Dışı Mal Alıp Satan Şirketin Vergi Borçlarından Sorumlu Tutularak Uygulanan İhtiyati Haciz İşleminde İsabət Görülmediği)
- KAYIT DIŞI MAL ALIP SATAN ŞİRKET (Yeminli Mali Müşavirin Mütəselsil Sorumluluk Çerçevesinde Şirketin Vergi Borçlarından Sorumlu Tutularak Uygulanan İhtiyati Haciz İşleminde İsabət Görülmediği)
- ŞİRKETİN VERĐİ BORÇLARINDAN SORUMLULUK (Yeminli Mali Müşavir - Uygulanan İhtiyati Haciz İşleminde İsabət Görülmediği)

3568/m. [12](#)

ÖZET : Yeminli mali müşavir olan davacının mütəselsil sorumluluk çerçevesinde, kamu alacağının güvence altına alınabilmesi amacıyla, Ltd. Şti.'nin vergi borçlarından sorumlu tutulması suretiyle adına uygulanan ihtiyati haciz işleminde isabət görülmemiştir. Kayıt dışı mal alıp satmak yanında basiretli bir tüccar gibi davranışlar sergilemeyen mükelleflerin eylemlerinin yeminli mali müşavirlerin kontrol sahaları ya da sorumlulukları içinde görmek mümkün değildir.

İstem'in Özeti : Yeminli mali müşavir olan davacının müteselsil sorumluluk çerçevesinde ... Ltd. Şti.'nin vergi borçlarından sorumlu tutulması suretiyle adına uygulanan ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davayı; olayda ... Ltd. Şti.'nin 1995 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bu şirket adına düzenlenen inceleme raporlarıyla haksız yere katma değer vergisi iadesi alındığı, yıl içinde gerçek bir mal hareketini içermeyen sahte belgelerin kayıtlara intikal ettirildiği yönünde tespitler yapıldığının anlaşıldığı, kayıt dışı mal alıp satmak yanında basiretli bir tüccar gibi davranışlar sergilemeyen mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura alıp vermelerini yeminli mali müşavirlerin kontrol sahaları ya da sorumlulukları içinde görmenin mümkün olmadığı, bu itibarla ... Ltd. Şti.'nin vergi borcu nedeniyle müteselsil sorumluluk çerçevesinde kamu alacağının güvence altına alınabilmesi amacıyla yükümlü adına uygulanan ihtiyati haciz işleminde isabet görülmediği gerekçesiyle kabul eden ... Vergi Mahkemesinin 27.3.2001 tarih ve 2001/448 sayılı kararının; davacının yaptığı tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Mahkeme kararının onanması gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Savcısı ...'nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ...'in Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

KARAR : Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen ididalar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından,

KARAR : Temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 29.01.2004 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

9. DAİRE

E. 2000/3134

K. 2002/2416

T. 15.5.2002

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI (Defter ve Belge İsteme Yetkilerinin Olmadığı - Yeminli Mali Müşavirlerin Karşıt İnceleme Yetkileri Olmadığı - Tasdik Ettikleri İşlemlerle Sorumlu Oldukları)
- DEFTER VE BELGE İSTEME YETKİLERİ OLMAYANLAR (Yeminli Mali Müşavirlerin Defter ve Belge İsteme ve Karşıt İnceleme Yapma Yetkileri Olmadığı)
- KARŞIT İNCELEME YAPMA YETKİSİ OLMAMASI (Yeminli Mali Müşavirlerin Karşıt İnceleme Yetkileri Olmadığı)
- SORUMLULUK UYGULAMASI (Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluk ve Yetkilerinin Sınırları)

3568/m.[12](#)

213/m.[134,135](#)

ÖZET : Yeminli mali müşavirlerin üçüncü kişilerden defter ve belge isteme yetkilerinin olmadığı gibi karşıt inceleme yetkileride yoktur, tasdik ile ilgili sorumlulukları vardır.

İstem Özet: Yeminli mali müşavir olan davacının işlemlerini yürüttüğü ve Limited Şirketi hakkında düzenlendiği tasdik raporuyla ihracatta haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğundan bahisle adına, 3568 sayılı Yasanın 12. maddesi uyarınca müteselsil sorumlu sıfatıyla 1995.Aralık dönemi için salınan kaçakçılık cezalı katma değer

vergisinin terkinini istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134 ve 135. maddelerinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sayıldığı, bunlar arasında yeminli mali müşavirlerin bulunmadığı, dolayısıyla yeminli mali müşavirlerin üçüncü kişilerden defter ve belge isteme yetkileri olmadığı gibi karşıt inceleme yapma yetkilerinin de bulunmadığı, yeminli mali müşavirlerin ancak tasdik kapsamındaki işlemler nedeniyle resmi merciler nezdinde inceleme ve bu mercilerden bilgi ve belge isteme yetkilerinin olduğu, tasdik işleminin beyanların kayıtlara uygunluğu dışında bir anlam ifade etmeyeceği, Yasada yeminli mali müşavire tasdik kapsamındaki belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görevi veren ya da bu anlama gelen bir hükme yer verilmediği Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte yer alan hükümlerin de buna olanak sağlanacak nitelikte olmadığı, olayda tasdik raporunun, şirketin alış satış faturaları gümrük beyanları irdelenerek, alım yapılan firmalar nezdinde bunların bağlı oldukları vergi daireleri nezdinde araştırma yapıldıktan sonra gelen olumlu cevaplara istinaden düzenlendiği, bu nedenle yükümlünün müteselsil sorumluluğa göre takibi yerinde olmakla birlikte adına tarhiyat yapılmasını gerektiren bir sorumluluğunun bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesinin 6.6.2000 tarih ve 2000.294 sayılı kararının; davacının işlemlerini yürüttüğü şirketin sahte fatura kullanarak haksız katma değer vergisi iadesi aldığı inceleme raporuyla tespit edildiği, bu nedenle müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Savcı'ün Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görölmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürölen iddialar, sözü geöen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 15.5.2002 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

7. DAİRE

E. 2002/2514

K. 2004/200

T. 31.1.2004

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN KARŞIT İNCELEME YAPMA YETKİSİNİN BULUNMAMASI (Düzenlediği Tasdik Raporundan Dolayı Meydana Gelen Vergi Ziyandan Sorumluluğun Şartları)
- KARŞIT İNCELEME YAPMA YETKİSİ BULUNMAYAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR (Düzenlediği Tasdik Raporundan Dolayı Meydana Gelen Vergi Kaybından Sorumluluğunun Şartları)
- MÜTESELSİL SORUMLU TUTULAMAMA (Yeminli Mali Müşavirin Düzenlediği Tasdik Raporundan Dolayı Meydana Gelen Vergi Kaybı)
- TASDİK RAPORU DÜZENLEYEREK VERGİ KAYBINA NEDEN OLMAK (Karşit İnceleme Yetkisi Bulunmadığından Yeminli Mali Müşavirin Sorumlu Tutulamaması)
- VERGİ KAYBINA SEBEP OLDUĞU GEREKÇESİYLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR HAKKINDA DÜZENLENEN MÜTESELSİL SORUMLULUĞA DAYALI ÖDEME EMRİNİN İPTALİ (Yeminli Mali Müşavirin Karşit İnceleme Yetkisinin Bulunmaması)

3568/m.[12](#)

213/m.[135](#)

ÖZET : Yeminli mali müşavir olan davacının, düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, adına, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yeminli mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşit inceleme yapma

yetkileri bulunmadığı; inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir.

İstemın Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının, düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğiinden bahisle, adına, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada; dosyanın incelenmesinden, işlemleri tasdik edilen yükümlü adına, aynı nedenle yapılan tarh işleminin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemelerince, reddedildiğinin; bu kararın kesinleşmesine karşın vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla, davacı adına ödeme emri düzenlendiğinin; Mahkemelerince verilen ara kararı üzerine, Vergi Dairesince gönderilen yazıda, 1996 Nisan dönemi işlemlerini tasdik eden ve sorumluluğu bu dönem ile sınırlı olan davacının, yanırlılıkla 1996 yılının tüm dönemleri için sorumlu tutulduğunun anlaşıldığı; olayda, davacının, işlemlerini tasdik ettiği yükümlü hakkında, ilgili Kanun ve düzenlemelerde öngörülen biçimde, vergi daireleri nezdinde herhangi bir araştırma ve inceleme yapmaksızın tasdik raporu düzenlemesi sebebiyle, ödeme emrinin 1996 Nisan dönemine ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı; yanırlılıkla düzenlendiği Vergi Dairesince de kabul edilen kısmında ise, isabet görülmediği gerekçesiyle, ödeme emrinin kısmen iptali; kısmen de davanın reddi yolundaki Hatay Birinci Vergi Mahkemesinin 12.3.2002 gün ve E: 2001/366; K: 2002/48 sayılı kararının davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasının; sorumlunun, tarh aşamasından itibaren yükümlü ile birlikte takibi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstemın reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Abidin İldeş'in Düşüncesi: Yeminli mali müşavirlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde sayılan incelemeye yetkili olan kişilerden olmamaları nedeniyle, üçüncü kişiler nezdinde karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmamaktadır. Yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumluluklarını belirleyen 3568 sayılı Kanunda da bu yönde bir yetkiye yer verilmemiştir. Zira, Vergi Dava Dairelerinin 22.10.1999 gün ve E: 1999/89; K: 1999/438 sayılı kararı ile de karşıt inceleme yetkilerinin olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Bu hukuki durum karşısında, inceleme yapma yetkisi, sözleşme yaparak işlemlerini yürüttüğü yükümlünün işlemlerinin biçime uygunluğu ile sınırlı olan davacının, ancak, karşıt inceleme ile gerçek mahiyete uygun olup olmadıklarını ortaya çıkarabileceği belgelerin gerçeğe aykırılığında sorumlu tutulması hukuka uygun değildir.

Bu nedenle, temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı H.Hüseyin Tok'un Düşüncesi: İdare ve yergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddeye yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü: Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacı adına, düzenlediği tasdik raporuna konu alış belgelerinin gerçek dışı olduklarının; içeriği doğru olmayan tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğiinden bahisle, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın; Mahkemece, işlemleri tasdik edilen yükümlü hakkında, vergi daireleri nezdinde hiçbir araştırma ve inceleme yapılmaksızın rapor düzenlendiği, dolayısıyla tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesine sebebiyet verildiği gerekçesiyle kısmen reddedildiği anlaşılmıştır.

Davacının düzenlediği tasdik raporu nedeniyle sorumlu tutulduğu husus, bu rapora konu olan alış belgelerinin gerçeği yansıtmıyıp yansıtmadıklarının tespitine bağlı bulunmaktadır. Bu tespit ise, söz konusu belgelerin gerçek mahiyete uygun olup olmadıklarının araştırılmasını gerektirdiğinden; ancak, üçüncü kişilerin defter ve belgeleri üzerinde yapılacak karşıt incelemeyle ulaşılabilecek bir sonuçtur.

Oysa; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135'inci maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli mali müşavirlere, yükümlü kayıtlarına esas

olan belgelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmamaktadır.

Her ne kadar; 3568 sayılı Kanununun 12'inci maddesinde yer alan ""yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri belirtilmiş; aynı maddenin ikinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin 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 Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği"" hükmüne dayanılarak, 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yetkisi veren düzenleme yapılmış ve 8.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (19) Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapma yetkileri olduğu belirtilmişse de, anılan Genel Tebliğin hükmü, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.10.1999 gün ve E: 1999/89; K: 1999/439 sayılı kararıyla, 3568 sayılı Kanunda yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini, yeminli mali müşavirlere veren bir kural yer almadığı; yönetmelikte yer alan hükümlerin de, bu biçimde bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte olmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Bu hukuki durum karşısında; yeminli mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmadığı; inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının temyize konu hüküm fıkrasının bozulmasına; bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararlarla birlikte

yargılama giderleri de dikkate alınacağından, bu hususta hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 30.1.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

T.C.
DANIŞTAY

7. DAİRE

E. 1994/4568

K. 1995/5197

T. 13.12.1995

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR (Yaptıkları Tasdikin Mevzuat Hükümleriyle Amaçlanan Doğrultuda Olmaması)
- VERGİNİN KAYBA UĞRAMASI (Yeminli Mali Müşavirlerin Yaptıkları Tasdikin Mevzuat Hükümleriyle Amaçlanan Doğrultuda Olmaması)
- MÜŞTEREKEN VE MÜTESELSİLEN SORUMLULUK (Yeminli Mali Müşavir ile Yükümlü)

818/m.[142](#)

3568/m.[1,12](#)

ÖZET : Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdikin mevzuat hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratılan vergilerden, yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olup, bu sorumluluk tarhiyat aşamasından itibaren başlar.

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacı adına ... Yatırım ve İhracat Anonim Şirketi için düzenlediği tasdik raporuyla haksız katma değer vergisi iadesine sebebiyet verdiğiinden bahisle, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca müşterek ve müsteselsil sorumlu sıfatıyla Aralık 1990 dönemine ilişkin olarak salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada; Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi tarhının vergi mükellefi adına yapılması gerektiği, 3568 sayılı Kanunla getirilen sorumluluğun yeminli mali müşavirlerin vergi mükellefi ve sorumlusu sayılmalarını gerektirmeyeceği, diğer koşulların varlığı halinde, yeminli mali müşavirler, ziyaa uğratılacak vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarından, bu sorumluluğun ziyaa uğratılan verginin mükellefi adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra tahsil safhasında söz konusu olması gerektiği, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşmeyen ve mükellef olmayan yeminli mali müşavir adına vergi tarhında isabet bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkini yolundaki istanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin 12.5.1994 gün ve E: 1992/657; K: 1994/989 sayılı kararının; davacının katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği şirketin hayali ihracat organizasyonu içinde yer aldığı ve yanıltıcı belge temin ettiği inceleme raporuyla saptandığından, tasdik raporu düzenleyerek vergi ziyasına sebebiyet veren davacının,

3568 sayılı Kanununun 12. maddesine göre vergi ve cezadan sorumlu olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstem reddi gerektiği yolundadır.

Tetkik Hakimi Dr. A.Ö.'nün Düşüncesi: 3568 sayılı Kanununun 12. maddesi ile yeminli mali müşavirler için müşterek ve müteselsil sorumluluk getirilmiş ise de, bu madde hükmüne dayanılarak yeminli mali müşavirlerden vergi ve ceza istenebilmesi, bazı koşulların varlığına bağlıdır. Verginin asıl mükellefinin vergi ziyana yol açtığı saptanması, bu koşulların başında gelmektedir. Dava konusu yapılması halinde tarhiyatın mahkemece kaldırılması mümkün olduğundan, asıl mükellef adına tarhiyat yapılması veya verginin asıl mükellefinin vergi ziyana yol açtığı vergi incelemesiyle saptanmış olması vergi ziyasının kesin kanıtı sayılmaz. Dolayısıyla tahakkuk etmediği için asıl mükelleften dahi tahsil edilebilecek safhada olmayan, henüz belirginleşmemiş verginin, sorumlu sıfatıyla mali müşavirden istenmesi mümkün değildir. Yasada öngörülen diğer bir koşul, yeminli mali müşavirin yaptığı tasdik doğru olmamasıdır. Bu nedenle, yeminli mali müşavirin vergi ziyandan sorumlu tutulabilmesi için, asıl mükellefin vergi ziyana yol açmış olması yanında yeminli mali müşavirin yaptığı tasdik doğru olmaması ve tasdik işlemiyle vergi ziyayı arasında illiyet bağı bulunması da gerekmektedir. Ancak bu koşulların varlığı halinde, vergi ve cezanın ödenmesinden tasdik işlemi yapan yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması mümkün olduğundan, yeminli, mali müşavirinin vergi ve cezanın ödenmesi için takibine, asıl mükellef adına salınacak verginin tahsil safhasında başlanması gerekmektedir. Kaldı ki, 23.2.1995 ve 30.7.1995 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanan 14 ve 18 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yeminli mali müşavirler hakkındaki takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı açıklanmıştır.

Nitekim, olayda asıl mükellef adına yapılan tarhiyata karşı açılan davanın mahkemece Danıştay bozma kararına uyularak kabul edilmesi üzerine, vergi dairesinin düzeltme fişiyle asıl mükellef adına salınan vergi ve cezayı terkin etmiş olması da, yeminli mali müşavir olan davacı hakkında henüz gerekli koşullar gerçekleşmeden, zamanından önce takibata geçildiğini göstermektedir.

Bu nedenle, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tahsilat safhasında başlayacağı yolundaki vergi mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı B.A.'nın Düşüncesi: Yeminli mali müşavirlik yapan davacıya haklarında katma değer vergisi iadesi raporu düzenlediği bazı şirketlerin, 1990 ve 1991 yıllarında haksız katma değer vergisi iadesi almalarına sebebiyet verdiğiinden bahisle Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu'nun müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri gereğince ziyaa uğrattığı vergiler üzerinden tarh ve tebliğ edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi aleyhine açılan dava üzerine; yeminli mali müşavir olan davacının hazırladığı rapora istinaden katma değer vergisi iadesi alan mükellef anonim şirketin bu iadeleri almak için beyan ettiği ihracatın sahte belgelerle yapılan bir gerçek dışı ihracat işlemi yani hayali ihracat olduğunun inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde tanzim edilen vergi tekniği inceleme raporu ile tespit edildiği, ancak bu gerçek dışı, yani sahte belgelerle yapılan hayali ihracat işlemleri ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasında asli vergi sorumlusunun sahte belgelerle haksız katma değer vergisi iadesi alan mükellef şirket olduğu, bu sebeple kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatının da o mükellef şirket aleyhine yapılması gerektiği, yeminli mali müşavir olan davacının müşterek ve müteselsil sorumluluğunun ancak mükellef şirket aleyhine yapılacak tarhiyatın kesinleşip ödeme safhasına geldikten sonra mümkün olduğu gerekçesiyle davacı yeminli müşavir aleyhine tarh ve tebliğ edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatını terkin eden İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararı, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi 4. fıkrası amir hükmü ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi, 19. maddesi ve 21. maddesi amir hükmüne uygun bulunduğundan, hukuki mesnedi bulunmayan temyiz isteminin reddi ile İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararının tasdiki gerekeceği düşünülmüştür. Türk Milleti Adına hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü: Uyuşmazlık, düzenlediği katma değer vergisi iadesi tasdik raporuna dayanılarak haksız katma değer vergisi iadesi alındığından bahisle, yeminli mali müşavir olan davacı adına 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki kurala dayanılarak müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasından doğmuştur.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinde, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin

istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek, kanunun amaçları arasında sayılmış, aynı kanunun 12. maddesinin dördüncü fıkrasında ise yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesine dayanılarak 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete`de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik`in 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yetkileri, 20. maddesinde ise sorumlulukları gösterilmiş ve anılan 20. maddede tasdik konusu ile ilgili olarak bakanlıkça tebliğlerde belirlenen hususların tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, yeminli mali müşavirlerin, inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu`nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

18.2.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra no`lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin (D) bölümünde de, yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu incelemenin amacının, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu bu nedenle de, yeminli mali müşavirlerin gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorunda olduğu vurgulanmıştır.

Bu düzenlemelerle, geniş yetkilerle donatılmış olan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratılan vergilerden, mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaları öngörülmüştür. Bu sorumluluk, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan "vergi sorumluluğu" müessesesinden farklı niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu sağlama amacına yöneliktir.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin "mükelleflerin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan" değil, "ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan" mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirlerin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için vergi mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye olanak vermemektedir.

Sorumluluğun müteselsil olması idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağı sağladığı gibi aynı anda sorumluların her ikisinin birden takibi de mümkündür. Mükellef ve yeminli mali müşavir aynı borç için takip edildiklerinde, vergi borcunun herhangi bir nedenle ortadan kalkması halinde, yeminli mali müşavirin de borçtan kurtulacağı tabiidir.

Öte yandan, yeminli mali müşavirler vergi ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmeleri de verginin tarihinden itibaren takip edilmelerine bağlıdır. Ancak bu şekilde, yeminli mali müşavirlerin yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanmış olacaktır.

Bu nedenle, temyiz istemine onu mahkeme kararındaki yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun verginin mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olduğu ve vergi mükellefi olmayan yeminli mali müşavirler adına vergi tarh edilemeyeceği yolundaki gerekçe yerinde görülmemiştir. Ancak olayda davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararına uyularak tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi üzerine, vergi dairesinin düzeltme fişiyle vergi ve cezaları terkin ettiği anlaşıldığından, yeminli mali müşavir olan davacının da, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesine dayanan sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir. Bu nedenle, mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygundur.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, kararın ONANMASINA, 13.12.1995 gününde esasta oybirliği, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

İleri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçe karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden, temyiz isteminin bu gerekçe ile reddi gerektiği görüşüyle, karara gerekçe yönünden karşıyız.

T.C.

DANIŞTAY

4. DAİRE

E. 2004/2404

K. 2005/207

T. 14.2.2005

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUKLARI (Vergi ve Ceza Tahakkukunun Kesinleşmesinden Sonra Başlayacağı - Adlarına Yeniden İhbarname Düzenleme Zorunluluğu Bulunmadığı)

- VERGİDEN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK (Yeminli Mali Müşavirlerin Adlarına Yeniden İhbarname Düzenleme Zorunluluğu Bulunmadığı - Sorumluluğun Vergi ve Ceza Tahakkukunun Kesinleşmesinden Sonra Başlayacağı)
- MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK (Yeminli Mali Müşavirlerin/Vergi ve Ceza Tahakkukunun Kesinleşmesinden Sonra Başlayacağı - Adlarına Yeniden İhbarname Düzenleme Zorunluluğu Bulunmadığı)
- KAMU ALACAĞI (Tarhiyatın Kesinleşmesi - Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu/Adlarına Yeniden İhbarname Düzenleme Zorunluluğu Bulunmadığı)
- İHBARNAME DÜZENLEME ZORUNLULUĞU BULUNMAMASI (Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu - Vergi ve Ceza Tahakkukunun Kesinleşmesinden Sonra Başlayacağı)

6183/m. [55](#)

213/m. [34](#), [Mük.227](#)

3568/m. [12](#)

ÖZET : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde düzenlenen müşterek ve mütessesil sorumluluk hükümleri kapsamında yeminli mali müşavir olan davacının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve mütessesil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı hakkında.

İstem Özet : Yeminli mali müşavir olan davacının tam tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği ve tarhiyatın kesinleştiği ileri sürülerek müşterek ve mütessesil sorumlu VERGİDEN sıfatıyla 1999 yılı gelir (stopaj) vergisi, fon payı, gecikme faizi ve vergi ziyai cezasının tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 9.9.2004 günlü ve E:2004/827, K:2004/1754 sayılı kararıyla; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 55 inci maddesi uyarınca ödeme emri düzenlenebilmesi için vergi borcunun tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi, vadesi geldiği halde ödenmemiş olması gerektiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34 üncü maddesinde ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceğinin öngörüldüğü, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinde öngörülen sorumluluğun mütessesil olmasının idareye vergi alacağının tahsili için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme olanağı sağladığı gibi aynı zamanda

sorumlulardan her ikisinin birden takibine de imkan verdiği, yeminli mali müşavirlerin müştereken ve müteselsilen sorumluluklarında, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmelerinin tarhiyat anından itibaren takip edilmeleri ile mümkün olduğu, davacı hakkında bu düzenlemeler dikkate alınmadan ödeme emri düzenlemesinin yasal olmadığı,davacı adına önce ihbarname düzenlenmesi gerektiği, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmeyen borcun kesinleşmesinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir.Davalı İdare, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun ödemeye yönelik olduğunu, mükellef ve mali müşavir adına tahakkuk işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasının pek çok sakıncalarının ortaya çıkacağını, davacının tasdikten dolayı sorumlu olmadığı şeklindeki iddialarının ödeme emri aşamasında da incelenebileceğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yoksun bulunan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A.Kemal Terlemezoğlu'nun Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

KARAR : 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 inci maddesinde kanunun amacı, 2/A maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının sorumlulukları ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi ile belirlenmiştir. Bu madde de, Maliye Bakanlığının; 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, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu, bu hükme göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının,

imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmüştür.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayalı olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 18 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğin II-B/2 bölümünde; müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı açıklanmıştır.

Söz konusu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müstesil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Olayda, takibe konu vergi alacağının miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşip kesinleşmediği, kesinleşmiş ise davacının iddialarının kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi tarafından ileri sürülebilecek iddialar kapsamında olup olmadığı incelemeden, mahkeme kararında yazılı gerekçelerle iptal edilmesinde isabet görülmemiştir.

SONUÇ : Bu nedenle, İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 9.9.2004 günlü ve E: 2004/827, K:2004/1754 sayılı kararının bozulmasına 14.2.2005 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

AZLIK OYU :

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmediğinden karara karşıyım.

DANIŞTAY

4. DAİRE

E. 2002/2427

K. 2003/671

T. 19.3.2003

- YEMİNLİ MAL MÜŞAVİRLERİN İNCELEME YETKİSİ SINIRLARI (Karşıt inceleme ve bilgi isteme - Mütəsəsil sorumluluk - Ülke çapında denetim yetkisi - Yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti - Yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yetkisi)
- KARŞIT İNCELEME YETKİSİ (Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri - Tam Tasdik Sözleşmesi İle Sınırlı İnceleme Yetkileri Olduğu)

3568/m.[12](#)

2709/m.[18](#)

ÖZET : 29 Sıra No'lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Tebliğinin III-1"" Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi başlıklı bölümünün iptali isteminin reddi gerekmektedir.

İstemın Özeti: 02.03.2001 günlü ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29 no'lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Kanunu Genel Tebliği""nın III Ortak Hükümler Kısmının ""1-Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi istenmesi"" başlıklı bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır. Davacı 213 Usul Kanunu'nun 256. maddesiyle, yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği, bu maddenin

tebliğde sözü edilen bilgi verme zorunluluğunu kapsamadığı bu düzenlemenin Anayasanın 18. maddesinde yer alan kimsenin zorla çalıştırılmayacağı hükmüne de aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

Savunmanın Özeti: İptali istenilen düzenlemenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256. maddesi, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi ile ""Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7. maddesine uygun olduğunu, 27 sıra no'lu Tebliğle getirilen düzenlemeyle paralellik taşıdığını ileri sürmekte ve davanın reddini istemektedirler.

Tetkik Hakimi Sevil Bozkurt'un Düşüncesi: Dava konusu edilen 29 sıra no'lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin III-1 bölümüyle, 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca çıkarılan Yönetmeliğe paralel düzenleme getirildiğinden davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Hüseyin Tok'un Düşüncesi: Dava, 02.03.2001 gün ve 24334 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 29 sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin III-1 ortak hükümler kısmının ""Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi istenmesi"" başlıklı bölümünün, Anayasanın 18., 213 sayılı V.U.K.nun 256. ve Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi isteği ile açılmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ""Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk"" başlığını taşıyan 12. maddesinin birinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, ikinci fıkrasında yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak Yönetmeliklerle belirleneceği, aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, aksi halde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmış, sözü edilen maddenin ikinci fıkrasına dayanılarak çıkarılan tasdik yönetmeliği de 02.01.1990 gün ve 20390 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yukarıda sözü edilen Yönetmeliğin 4. maddesinin birinci fıkrasında tasdik kavramı açıklanmış, 14. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtildikten sonra ""denetim teknikleri"" başlıklı 15. maddesinde de, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları hangi tekniklerle toplayacakları düzenlenmiş, bunlar arasında ilgililerden bilgi toplama esasına da yer verilmiş, aynı yönetmeliğin 7. maddesinin son fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar 18, 20 ve 27 numaralı tebliğlerle açıklanmıştır.

3568 sayılı Kanunun genel gerekçesinde, yeminli mali müşavirlere tanınan beyanname tasdiki yetkisi ile kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerinin kolaylaşacağı, bu idare ve kurumlara sunulan beyanların yeminli mali müşavirin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline geleceği, ülke çapında denetim fonksiyonunun yaygınlaştırılacağı, devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısı ile kontrol ve denetimden geçirilemeyen beyannamelerin denetim altına alınabileceği belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen amacı ve bu Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrası ile yeminli mali müşavirlere verilen sorumluluk karşısında; tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığının saptanması önem kazandığından, bir durum ya da belgenin gerçek durum veya işlemi yansıtmıyorsa yansıtmadığının durum ya da işlemin diğer yönünün de incelenmesini zorunlu kılması sebebiyle yukarıda belirtilen yasa ve yönetmelik hükümleri ve tebliğlerle yeminli müşavirlere tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere diğer mükelleflerin işlemleri ile karşıt inceleme ve bu mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinden teyit alma esasları getirilmiştir. Sözü edilen karşıt inceleme ve teyit alma esaslarına ek olarak 29 numaralı tebliğin dava konusu III-1 bölümü ile yeminli mali müşavirlerin tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak tam tasdik hizmeti veren diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgiler vermekle yükümlü oldukları yönünde bir düzenleme getirilmesinde yukarıda belirtilen amaç ve sorumluluklar karşısında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Davacı, aynı oda çevresindeki bir yeminli mali müşavirin diğer yeminli mali müşavirden teyit almak suretiyle karşıt inceleme yapmasının anılan yönetmeliğin 8. maddesine aykırı olduğunu ileri sürmekte ise de, bilgi isteme uygulamasının kapsam, içerik ve sorumluluk açısından karşıt inceleme ve teyit uygulamasından farklı olduğu anlaşıldığından bu yöndeki davacı iddiaları kabul edilir nitelikte bulunmamıştır.

Diğer taraftan davacı, yeminli mali müşavirlere 213 sayılı VUK'nun değişik 256. maddesi ile karşıt inceleme yetkisi verildiğini, karşıt inceleme konusunda ancak Maliye Bakanlığınca düzenleyici işlem tesis edilebileceğini ileri sürmekte ise de, dava konusu işlem karşıt inceleme değil, bilgi isteme uygulaması olduğundan yukarıda belirtilen nedenlerle tesis edilen düzenleyici işlem bu yönden de hukuka aykırı görülmemiştir.

Öte yandan, yukarıda sözü edilen Yönetmeliğin 12. maddesindeki kamu idare ve müesseselerinin yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlü oldukları yönündeki uygulamaya paralel olarak yeminli mali müşavirlerin de kapsama alınması ile tasdik uygulamasından amaçlanan denetimin işlerlik kazanmasına imkan verilmesi, ayrıca bu uygulamanın tam tasdik sözleşmesi yapmış olan tüm yeminli mali müşavirlerin bilgi istemleri yönünden de önem taşıması nedeniyle getirilen düzenlemeyi angarya olarak nitelemek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Dava; 02.03.2001 günlü ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29 sıra no'lu"" Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin III-1 ""Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi"" başlıklı bölümünün iptali istemiyle açılmıştır. Bu bölümde; yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan yada silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerektiği, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri 15 gün içinde vermekle yükümlü oldukları, bilgi istenmesine ilişkin yazı ile cevap yazısında bulunması

gereken hususlar ve bilgi veren yeminli mali müşavirlerin verdikleri bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumlu oldukları belirtilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ""Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk"" başlıklı 12. maddesinde; yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, yaptıkları tasdik doğruluğundan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konulan ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmiş ve bu doğrultuda hazırlanan yönetmelik 02.01.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

""Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde; tasdik kavramının tanımı yapılmış 14. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiştir. Yönetmeliğin 3. maddesinde; denetleme ilke ve standartlarının; yeminli mali müşavir tarafından verilecek tasdik hizmetinde uyulacak ve bakanlık tarafından belirlenecek esasları ifade edeceği açıklanmış, 15. maddesinde de, ilgililerden bilgi toplama, denetim teknikleri arasında sayılmıştır. Bu Yönetmeliğin 7. maddesinde; yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek olan konu ve belgeler belirtildikten sonra; son fıkrada da, tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği ifade edilmiştir. Dava konusu edilen ""29 Seri No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği""de bu kapsamda çıkarılmıştır.

Tebliğin iptali istenilen bölümünde; yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan yada silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerektiği, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle

yükümlü oldukları şeklinde düzenleme yapılmıştır. 3568 sayılı Kanun'la yeminli mali müşavirlere tanınan tasdik yetkisinin kapsamı ve getirilen sorumluluk nedeniyle tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun saptanması önem kazanmaktadır. Bir belgenin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının tesbiti açısından mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu kişilerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olunması gerekli olup, mükellefe tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerden bilgi istenmesi gerek 3568 sayılı Kanuna gerekse anılan Yönetmeliğe paralel nitelikte bir düzenlemeyi içermektedir. Dolayısıyla ""29 Seri No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği""nin III-1 bölümünde yer alan düzenlemenin mevzuata aykırı olduğunu söylemek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine, yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına 19.03.2003 gününde oybirliğiyle karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

4. DAİRE

E. 2001/234

K. 2001/987

T. 21.3.2001

- VERGİ İNCELEME RAPORUNDA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN SORUMLU OLDUĞUNUN BELİRTİLMESİ (İdari Dava Açılarak Bu Tür İbarenin Kaldırılmayacağı - Davanın Ancak Yürütme Aşamasında Açılabileceği)
- VERGİ İNCELEME RAPORU (Tarh ve Tahakkuk Öneren Ön İşlem Olması - İnceleme Raporunda Yeminli Mali Müşavirin Sorumlu Gösterilmesi - Yeminli Mali Müşavirin Vergi İnceleme Raporuna İdari Dava Açamayacağı)
- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN VERGİ İNCELEME RAPORUNDA SORUMLU GÖSTERİLMESİ (Vergi İnceleme Raporundaki İbarenin Kaldırılması İçin İdari Dava Açılmayacağı - Vergi İnceleme Raporunun Tarh ve Tahakkuk Öneren Ön İşlem Olduğu)

213/m.[378](#)

2577/m.[14](#)

ÖZET : Vergi inceleme raporu düzenlenmesinin sadece tarh ve tahakkuk öneren bir ön işlem olduğu, kesin ve yürütülmesi gerekli idari işlem niteliğinde olmadığı, bu nedenle inceleme raporunda belirtilen Yeminli Mali Müşavirin Sorumlu Olduğu ifadesinin kaldırılması talebinin zımnen reddi yolundaki işlemin idari dava konusu yapılamayacaktır.

İstemin Özeti: 1997-1998 yılları kurumlar vergisi beyannameleri tasdik edilen şirket ile ilgili vergi inceleme raporlarında yeminli mali müşavir olan davacının sorumlu olduğunu belirten ifadelerin kaldırılması ve yeminli mali müşavirin sorumlu olmadığına dair bir belgenin verilmesi yolundaki istemin zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin iptali istenilmektedir.

Vergi Mahkemesi kararıyla; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrasında, dava dilekçelerinin idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olup olmadığı yönlerinden inceleneceği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın

kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde ödemenin yapılması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmesi gerektiği, vergi inceleme raporu düzenlenmesinin sadece tarh ve tahakkuk öneren bir ön işlem olduğu, kesin ve yürütülmesi gerekli idari işlem niteliğinde olmadığı, bu nedenle inceleme raporunda belirtilen yeminli Mali Müşavirin Sorumlu Olduğu ifadesinin kaldırılması talebinin zımnen reddi yolundaki işlemin idari dava konusu olmayacağı, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun mükellef adına tarh edilecek vergilerin kesinleşmesi ve tahsilinin imkansızlığından sonra meydana geleceği ve bu aşamada açacağı davaya olayın esası hakkındaki iddiaların inceleneceği gerekçesiyle idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmaması nedeniyle davayı reddetmiştir.

Davacı, söz konusu rapor uyarınca mükellefe ihbarnamelerin tebliğ edildiğini, kendisi hakkında İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nca disiplin soruşturması açıldığını, bütün bunların raporun icrai nitelik taşıdığını gösterdiğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Karar: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine oy birliği ile karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

4. DAİRE

E. 2001/2302

K. 2002/2961

T. 23.9.2002

- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI (Tasdik Raporunun Doğru Olmaması - Ziyaa Uğratılan Vergiden Sorumluluk - Mükellef İle Mütessesil Sorumluluk)
- MÜTESELSİL SORUMLULUK (Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları - Vergi Ziyamın Varlığı - Mükellef ile Mütessesil Sorumlu Olunduğu)
- VERGİ ZİYAI (Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları - Ziyaa Uğratılan Vergiden Mütessesil Sorumlu Olunduğu)

3568/m.[12](#)

ÖZET : YMM tasdikinin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve cezadan YMM mükellefle birlikte sorumlu olacaktır.

İstem Özet: Davacı şirketin "tam tasdik sözleşmesi" imzalayarak işlemlerini tasdik ettiği ...'in 1997 yılı gelir vergisi, fon payı, ağır kusur cezası ile gecikme zammı borçlarının tahsili amacıyla davacı şirket adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir. ... Vergi Mahkemesi, 24.5.2000 günlü ve E: 1999.1265, K: 2000.725 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrasında, Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve mütessesilen sorumlu oldukları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirteceklerinin öngörüldüğü, 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca hazırlanan ve 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca hazırlanan ve 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 7 nci maddesinin son fıkrasında, tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak tebliğlerle belirleneceğinin açıklandığı, bu amaçla çıkartılan 18 seri nolu Tebliğin (B) bölümünün 2 nci fıkrasının son bendinde müşterek ve mütessesil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağını

belirtildiği, vergi dairelerince yapılacak takibatın tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacağı, bununla birlikte yeminli mali müşavirin bilgi ve izni dışında mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkının saklı olduğu, davacı yeminli mali müşavirlik şirketi tarafından tasdik edilen 1997 yılı gelir vergisi raporunda elde edilen kazancın bir kısmının beyan dışı bırakıldığı vergi inceleme raporu ile tespit edildiği, mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu, uzlaşılan tutarlardaki vergi ve ceza borcunun süresi içinde ödenmemesi nedeniyle davacı adına ödeme emri düzenlendiği, mevcut düzenlemeler uyarınca vergi borcunun öncelikle mükelleften istenmesi, borcun mükellef hakkında kesinleştirilmesi, borcun tahsil imkanının araştırılması ve borcun tahsil imkansızlığının aciz fişi düzenlenerek kanıtlanması gerektiği, ayrıca müşterek ve müteselsil borçlu da olsa şahıslara Anayasa'da tanınan dava açma hakkının kısıtlanmaması ve borcun esasına ilişkin konuları dava konusu yaparak hak arama hürriyetinin korunması açısından ödeme emri tebliğinden önce ihbarname düzenlenerek davacıya tebliği yoluna gidilmesi gerekirken bunlara uyulmaksızın düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle iptaline karar vermiştir. Davalı İdare, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun tahsilat aşamasına ilişkin olduğunu, ihbarnamelerin hem yeminli mali müşavire, hem de mükellefe tebliğinin çeşitli sorunlara yol açacağını ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi ...'ın Düşüncesi: 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanunun kapsamında yayımlanan 18 sıra no'lu Genel Tebliğin B-2 bölümünde ise, yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı öngörülmüştür.

Davacının işlemlerini tasdik ettiği mükellef hakkında düzenlenen inceleme raporu ile belirlenen matrah farkı nedeniyle mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine uzlaşma sağlandığından dava konusu ödeme emri içeriği vergi ve ceza borçlarının tahakkuku kesinleşmiş olup, mevcut düzenlemeler uyarınca davacı adına düzenlenen ödeme emri kanuna uygundur.

Bu nedenle mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ...'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun amacının, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile bunlarla ilgili odalar kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek olduğu belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde ise tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk düzenlenmiş ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları açıklanmıştır. Yapılan tasdik doğru olması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları öngörülmüştür.

3568 sayılı Kanunla getirilen bu düzenlemelerin yanısıra bu Kanunun 12 nci maddesine dayanılarak 2.1.1990 tarihinde ve 20390 sayılı Resmi Gazetede "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin 8 inci maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yapabilecekleri, 10 uncu maddesinde tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanmasının zorunlu olduğu, 12 nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi inceleyebilecekleri, tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgiler yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden isteyebilecekleri, 20 nci maddesinde ise, bu yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik raporu düzenleyen yeminli

mali müşavirlerin tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları ifade edilmiştir.

3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde ve bu Kanuna dayanılarak yayımlanan yönetmeliğin 20 nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları öngörülmüştür.

30.7.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 18 seri no'lu Genel Tebliği B-2 bölümünde müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı belirtilmiştir.

Olayda, yeminli mali müşavirlik şirketinin, 1997 yılı işlemlerini tam tasdik sözleşmesi kapsamında inceleyerek tasdik raporuna bağladığı mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi sonucu matrah farkı belirlenmiş, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine uzlaşmaya gidilmiş ve uzlaşma gerçekleşmiştir. Uzlaşma üzerine tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların 30 günlük sürede ödenmemesi nedeniyle 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir.

Yeminli mali müşavir, tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulur.

Yeminli mali müşavirlerin, bu şekilde takibi için vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmiş olması gereklidir. Vergi daireleri tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsili için takibat yapabilirler. Dava konusu ödeme emri içeriği vergi ve ceza borçlarıyla ilgili olarak mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu ve uzlaşma sağlandığından vergi ve ceza tahakkuku kesinleşmiştir. Bu durumda tam tasdik sözleşmesi kapsamında işlemlerini tasdik ettiği mükellef hakkındaki tahakkukun kesinleşmesi nedeniyle mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan davacı adına düzenlenen ödeme emri kanuna uygun olup, aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

SONUÇ : Bu nedenlerle, davalı İdare temyiz isteminin kabulüyle ... Vergi Mahkemesinin 24.5.2000 günlü ve E: 1999.1265, K: 2000.725 sayılı kararının bozulmasına 23.9.2002 gününde oybirliğiyle karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

11. DAİRE

E. 1995/524

K. 1995/776

T. 22.3.1995

• YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU (Hatalı Tasdik İŞlemi - Vergi Ziyatı)

- VERGİ ZİYAI (Yeminli Mali Müşavirin Sorumluluğu)
- MÜTESELSİL SORUMLULUK (Hatalı Tasdik Yapan Yeminli Mali Müşavirin Sorumluluğu)

3568/m.[12](#)

ÖZET : Yeminli Mali Müşavirin hatalı tasdik işlemi sonucu ziyaa uğratılan vergi ve cezadan mükellefle birlikte sorumlu olduğu hakkında.

İstem Özet : Düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak katma değer vergisi iadesi alan San.Tic.Ltd.Şirketinin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı saptandığından, haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiği ileri sürülerek inceleme raporuna istinaden müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı yeminli mali müşavir adına 1991 yılı Nisan dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. 1.Vergi Mahkemesinin 18.2.1993 gün ve E:1992/894, K:1993/147 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12.maddesinin 4.fıkrası hükmüne değinildikten sonra, ihracatçı firma adına yapılan cezalı tarhiyat henüz kesinleşmediğinden, tahsiline imkan bulunmadığı, sorumluluğun tarhiyat aşamasında başlaması gerektiği, ayrıca inceleme raporunda yeminli mali müşavirin tasdik ettiği belgelerin kapsamından bahsedilmemesi, yeminli mali müşavirin ifadesine başvurulmamış olması ve ihracatçı firmaya mal satan firmalar nezdinde karşıt inceleme yapma yetkisinin bulunmaması karşısında, müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir adına tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle cezalı tarhiyat kaldırılmıştır. Vergi dairesi müdürlüğünce, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak haksız yere katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olan davacının müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla takibinin 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin 4.fıkrası hükmüne uygun olduğu, 3568 sayılı Kanun ve bu kanuna istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca kendisine verilen araştırma yetkisini kullanmayarak tasdik raporu düzenleyen davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta mevzuata aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek mahkeme kararının bozulması istenilmektedir. Savunmanın Özeti: İstem reddi gerektiği yolundadır. Danıştay Savcısı'ın Düşüncesi: Uyuşmazlık, yeminli mali müşavir sıfatı ile serbest meslek faaliyetinde bulunan davacının ihracatta katma değer vergisi iadesine ilişkin olarak düzenlediği tasdik raporu esas alınarak iade edilen katma değer vergisinin, ilgili firmanın uyuşmazlık dönemi hesaplarının

incelenmesi sonucunda haksız olarak iade olunduğunun saptanması üzerine geri alınması öngörülen vergi ve ceza için mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasından doğmuştur. Tarhiyatın kaldırılması istemi ile açılan davanın kabulüne ilişkin vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12/A maddesinde, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri kuralına yer verilmiştir. Burada öngörülen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevlerden kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin amacına yöneliktir.

Öncelikle sorumluluk tasdik işlemi ile birlikte başlamaktadır. Kanunda "müştereken ve müteselsilen sorumluluk"tan söz edildiğinden, yeminli mali müşavirin takibi için verginin ziyaa uğratıldığına tespiti yeterli olup, vergi mükellefi adına salınan verginin kesinleşmesinin beklenmesi zorunlu değildir. Müştereken ve müteselsilen sorumluluk nedeniyle mükellef yalnız başına takibata tabi tutulabileceği gibi, yeminli mali müşavirle aynı anda takibat yapılması da mümkündür. Hatta yeminli mali müşavir adına mükellef takibe alınmadan dahi ziyaa uğratılan vergi ve cezanın müstakilen salınmasına engel yoktur. Ancak bu takdirde yeminli mali müşavirlik mesleğinin yasadaki öngörülen işlev ve kapsamının yerine getirilmesi mümkün olacaktır. Olayda, yeminli mali müşavir sıfatı ile işlemlerini tasdik ettiği firmanın haksız olarak KDV iadesi aldığına tespit edilmesi üzerine davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduğu dosyanın incelenmesinden anlaşılmakta olup, yukarıda yer alan açıklamalar karşısında müşterek müteselsil sorumlu olan davacı adına yapılan tarhiyat üzerine açılan davada işin esasının incelenerek sorumluluk konusunun açıklığa kavuşturulması gerekirken, vergi mahkemesince yazılı gerekçe ile verilen kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin kabulü ile temyiz konusu kararın bozulması gerekeceği düşünülmektedir. Tetkik Hakimi'nin Düşüncesi: Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna istinaden katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının inceleme sonucu saptanması üzerine, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi 4.

fıkrası hükmü uyarınca, müşterek ve müteselsil sorumluluktan dolayı davacı adına kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmasından doğmuştur. 3568 sayılı Kanunun "Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk" başlığını taşıyan 12. maddesinin 4. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır. 3568 sayılı Kanunun 12. maddesine istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumlulukları ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler getirilmiş olup, yeminli mali müşavirlerin zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Borçlar Kanununun müşterek borçluların mesuliyetini düzenleyen 142. maddesinde; alacaklının, müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyer olduğu, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği hükmü yer almıştır. Yukarıda yer alan mevzuat çerçevesinde, çok geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmamasından doğan vergi kaybı ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup, idarenin vergi ve kesilecek cezanın tahsili için sorumlulardan yalnız birine müracaat edebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurabileceği açıktır. Bu durumda, yeminli mali müşavir, tasdik doğru olmaması nedeniyle zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak mükellef tarafından ödenmemiş ve mükelleften tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Zaten 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki açıklık karşısında, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işlemi sonucu saptanan vergi kaybı nedeniyle, önce vergi mükellefi adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesini ve bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağını kabule olanak yoktur.

Bu itibarla, mali müşavirin sorumluluğunun, verginin ödenmesi safhası ile ilgili olduğu, bu sorumluluğun vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüyle, vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Onbirinci Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmemeyerek işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak ihracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının inceleme ile anlaşılması üzerine 3568 sayılı Kanununun 12. maddesinin 4. fıkrası hükmü uyarınca, müşterek ve müteselsil sorumlu yeminli mali müşavir sıfatıyla davacı adına 1991 yılı Nisan dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmasından doğmuştur. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1. maddesinde, bu Kanunun amacının, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun "Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk" başlığını taşıyan 12. maddesinin 4. fıkrasında ise, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ve yeminli mali müşavirlerin birlikte müştereken ve kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır. 3568 sayılı Kanununun 12. maddesine istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 11. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yetkileri, 14. maddesinde kanıt toplama, 16. maddesinde hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması, 20. maddesinde de yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu düzenlenmiş bulunmaktadır. Adı geçen yönetmeliğin 20. maddesinde, tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle

belirlenen hususların, tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, yeminli mali müşavirlerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. 18.2.1990 tarihli ve 20437 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 Nolu Genel Tebliğinin (D) bölümünün 5. paragrafında, yeminli mali müşavirlerce, işin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığının araştırılacağı, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtlarının vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edileceği belirtilmiştir.

Borçlar Kanununun müşterek borçluların mesuliyetini düzenleyen 142. maddesinde; alacaklının, müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyer olduğu, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği hükme bağlanmıştır. Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, çok geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup, idarenin vergi alacağının tahsili için sorumlulardan yalnız birisine müracaat edebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurabileceği açıktır.

Bu durumda, yeminli mali müşavir, tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak mükellef tarafından ödenmemiş ve mükelleften tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye "mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar" nedeniyle yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulacağına işaret eden bir ibareye yer verildi. Bu bakımdan, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki açıklık karşısında, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işlemi sonucu saptanan vergi kaybı nedeniyle, önce vergi mükellefi adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesini ve bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli

işlemlerin yapılacağını kabule olanak yoktur. Kaldı ki, 3568 sayılı Yasanın 12. maddesinin 4. fıkrasındaki mükelleflerin hesapları hakkında tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları yolundaki açık hüküm karşısında, yeminli mali müşavirlerin bu sorumluluğunun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde koşulları ve sınırları belirlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu gibi anlamak ve yorumlamak da imkansızdır. Bütün bu nedenlerle, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun, verginin ödenmesi safhası ile ilgili olduğu, bu sorumluluğun vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararında yasal yönden isabet görülmemiştir. Ancak, salınan vergi ve kesilen cezanın müşterek ve müteselsil sorumlulardan birisi tarafından ödenmesi ya da birisi adına yapılan cezalı tarhiyatın yargı yerlerince terkin halinde vergi dairesi müdürlüğünce bu hususların dikkate alınacağı, mükerrer vergilemeye sebebiyet verilmemek üzere diğer sorumlu hakkında takibat yapılmayacağı da tabiidir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Vergi Mahkemesinin 18.2.1993 gün ve E:1992/894, K:1993/147 sayılı kararının bozulmasına 22.3.1995 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4. fıkrasında yeminli mali müşavirlerin mükellefin yanında müştereken ve müteselsilen sorumluluğunun getirilmesindeki amaç, devlet alacağının ziyaa uğramamasına yönelik olup, bu sorumluluğu verginin tahakkuku safhasına teşmil etmek mümkün değildir. Aksi hal, Vergi Usul Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrası hükmünde belirlenen "mükellef" tanımına aykırılık teşkil edeceği gibi, mükerrerliğe de sebep olur. Kaldı ki, 23.2.1995 gün ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 14 sıra Nolu Genel Tebliğinin E Bölümünün 2. paragrafında, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile, tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle, vergi mahkemesi kararının onanması gerekeceği cihetle karara karşıyım.

T.C.

DANIŞTAY

11. DAİRE

E. 1997/2574

K. 1999/658

T. 15.2.1999

• KARŐIT İNCELEME YAPMA YETKİSİ (Yeminli Műşavirlerin KarŐit İnceleme Yapabilmesi)

• YEMİNLİ MALİ MűŐAVİRLERİN YETKİLERİ (KarŐit İnceleme Yapabilme Yetkisi)
3568/m.[12](#)

ÖZET : Yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumlu olan YMM.lere bu sorumluluğu gereği karşit inceleme yapma yetkisi verilmesinde yasaya aykırılık olmadığı hakkında

Davanın Özeti : 2.1.1990 gűnlű ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yűrűrlűđe konulan Yeminli Mali Műőavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İliŐkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 2. maddesi ve 7. maddesinin C fıkrasının (b) bendi ile 19.2.1996 gűnlű ve 22559 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yűrűrlűđe konulan 20 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Műőavirlik ve Yeminli Mali Műőavirlik Kanunu Genel Tebliđinin giriŐ kısmı, A-2 ve A-5 bölűmlerinin; 3568 sayılı

Kanunun 12. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen konuların dışına çıkılarak Yönetmelikle düzenleme yapıldığı, yasanın açık bir çerçeve düzenlemesi olmadan tasdik konusunun Yönetmelike düzenlenemeyeceği, Bakanlığa böyle bir düzenleme yetkisinin verilemeyeceği, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 2. fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen bu yetkinin Anayasanın 7, 10, 73, 91 ve 128. maddelerine aykırı olması nedeniyle konunun Anayasa Mahkemesine gönderilmesi gerektiği, Anayasa'nın 128. maddesi uyarınca memurlar ve diğer kamu görevlileri vasıtasıyla yapılması gereken inceleme (tasdik ve rapor düzenleme) yetkisinin yeminli mali müşavirlere bırakılmayacağı, kanunla tanzimi gereken karşıt inceleme yetkisinin 20 seri Nolu Genel Tebliğ ile düzenlendiği, karşıt inceleme yetkisinin yeminli mali müşavirlere verilmiş olmasının katma değer vergisi iadesini yapılamaz hale getirdiği ileri sürülerek iptali istenilmiştir.

Savunmanın Özeti : 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan Yönetmelik hükümlerinin Kanuna aykırı olmadığı, yeminli mali müşavirlerin sözleşme yaptıkları mükelleflerin alış belgelerinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte olup olmadıklarını araştırma yetkilerinin bulunduğu dair düzenlemelerde yasaya aykırılık bulunmadığı belirtilerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Savcısı'ın Düşüncesi : Uyuşmazlık, yükümlü şirket vekilince, katma değer vergisi iade miktarının Yeminli Mali Müşavir tarafından eksik hesaplandığı, bu hesaplama göre işlem yapan idare aleyhine vergi mahkemesinde dava açıldığı, eksik belirlemenin 19.2.1996 günlü Resmi Gazetede yayımlanan 20 nolu Tebliğ ile 2.1.1990 günlü Resmi Gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"ten kaynaklandığı, sözü edilen tebliğ ile yönetmeliğin ilgili hükümlerinin hukuka ve Anayasaya aykırı olduğu iddia edilerek iptali istemine ilişkindir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinde, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanların idari dava açabilecekleri belirtilmiştir.

Olayda, yükümlü şirket vekili tarafından, Yeminli Mali Müşavir Raporuna dayalı olarak eksik vergi iadesi ödemesinde bulunan idare aleyhine vergi mahkemesinde dava açıldığı dosyanın

incelenmesinden anlaşılmaktadır. Bu davada yükümlü vekili iddialarının inceleneceği ve sonucuna göre karar verileceği tabiidir.

İptali istenen, yönetmelik ve tebliğ hükümlerine gelince, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesiyle verilen yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemeler doğrudan Yeminli Mali Müşavirlerle ilgili bulunduğundan, bu düzenlemelerde hukuka aykırı bir durumun varlığının saptanması durumunda anılan müşavirlerce iptali için dava açılabilirliği açıktır. Sözü edilen düzenlemeler yükümlü şirketi doğrudan ilgilendirmedığından bunlara karşı dava açma ehliyetleri yoktur.

Açıklanan nedenlerle davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ...'nın Düşüncesi : Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 2. maddesi ile 7. maddesinin C fıkrasının (b) bendi ile 20 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin giriş kısmı, A-2 ve A-5 bölümleri, 3568 sayılı Kanun hükümlerine aykırılık teşkil etmediğinden davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Onbirinci Dairesince, davacı şirketin 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 2. fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yapma yetkisinin Anayasa'ya aykırı olduğu, bu nedenle konunun Anayasa Mahkemesine gönderilmesi gerektiği yolundaki iddiası ciddi görülmeyerek işin gereği görüldü:

Dava, sözleşme yaptığı yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen tasdik raporuna göre bir kısım alış faturalarının sahte olduğundan bahisle katma değer vergisi iade talebi kısmen kabul edilmeyen davacının, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin 2. fıkrasına dayanılarak yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 2. maddesi ile 7. maddesinin C fıkrasının (b) bendi ile 20 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin giriş kısmı, A-2 ve A-5 bölümlerinin iptali istemine ilişkindir.

3568 sayılı Kanununun 12. maddesinin 1. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesaplarının denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri belirtilmiş, 2. fıkrasında ise, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği öngörülmüştür.

Bu maddeye dayanılarak 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 2. maddesinde, bu Yönetmelik'in 3568 sayılı Kanununun 12. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlandığı, "Tasdik Kapsamı" başlıklı 7. maddesinin C fıkrasının (b) bendinde, yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek konular arasına katma değer vergisi iade hakkı doğuran işlem ve belgelerin de alındığı, son fıkrasında ise belgelerin tasdikine ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirlerin maddede yer alan konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamayacağı belirtilmiştir.

19.2.1996 gün ve 22559 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 20 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin giriş bölümünde, yeminli mali müşavirlerin hangi konularda tasdik raporu düzenleyebileceklerinin tek tek sayılmak suretiyle belirlendiği, A-2 bölümünde ise, Yeminli Mali Müşavirlerin katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarında, yeminli mali müşavirlerin incelemesi sonucu ortaya çıkan iadesi gereken katma değer vergisi ile mükellefçe beyan edilen ve iade edilmesi istenen katma değer vergisi arasında fark olduğu takdirde, yeminli mali müşavirin tasdik raporundaki iadesi gereken katma değer vergisi tutarının esas alınacağı, A-5 bölümünde de, iadesi talep edilen katma değer vergisinin doğruluğunu tespit etmek için yeminli mali müşavirlerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verileceği, yapılan karşıt incelemelerin safhalarının belirtileceği, 1 ve 15 sıra numaralı Tebliğlerde belirtilen katma değer vergisi iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, yeminli mali müşavirlerin karşıt incelemeleri, ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (

üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacakları, karşıt inceleme tutanaklarının ilke olarak tasdik raporuna ekleneceği açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdiklerin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğunu, vergi denetim tekniklerinden de yararlanmak suretiyle araştıracakları ve tasdik doğruluğundan sorumlu olacakları sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer taraftan, 3568 sayılı Kanunun genel gerekçesinde yeminli mali müşavir, işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini herşeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konudaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak tanımlanmış, bu tanımın aynı zamanda mali müşavirlerin görevlerini de kapsadığı belirtildikten sonra, bu tasarı ile Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için batı ülkelerindekilere benzer serbest muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesesinin Türkiye'ye getirilmek istendiği vurgulanmıştır.

Yukarıda yer alan tespit ve açıklamalardan, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olan yeminli mali müşavirlerin, bu sorumluluğunun gereğini yerine getirebilmesi için karşıt inceleme yapabilme yetkisini taşıması zorunlu olup, aynı maddenin 2. fıkrasında yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hususu nazara alındığında, Yönetmelikle yapılan düzenlemede ve bu Yönetmelik'e dayanılarak 20 sıra Nolu Genel Tebliğ ile getirilen açıklamalarda 3568 sayılı Kanuna aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine, yargılama giderlerinin davacı üzerinde bırakılmasına, 2.790.000.-lira karar harcının davacıdan alınmasına 15.2.1999 gününde oybirliği ile karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU

E. 2003/313

K. 2003/469

T. 26.12.2003

- **TEBLİĞİN İPTALİ TALEBİ (Yeminli Mali Müşavirlere Diğer Yeminli Mali Müşavirlere Bilgi Verme Yükümlülüğü Getiren)**
- **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İÇİN BİLGİ VERME ZORUNLULUĞU GETİREN TEBLİĞİN İPTALİ (Kanunla Düzenlenmemiş Bir Hususun Yönetmelik veya Tebliğle Düzenlenemeyeceği)**
- **KANUNLA YAPILABİLECEK DÜZENLEMENİN YÖNETMELİK VEYA TEBLİĞLE YAPILAMAYACAĞI (Yeminli Mali Müşavirler İçin Bilgi Verme Zorunluluğu Getiren Tebliğin İptali)**
- **BİLGİ VERME ZORUNLULUĞU GETİREN TEBLİĞİN İPTALİ (Yeminli Mali Müşavirler Arasında - Kanunla Düzenlenebilecek Hususların Yönetmelik veya Tebliğle Düzenlenememesi)**
- **YÖNETMELİK VEYA TEBLİĞLE DÜZENLENEMEYECEK HUSUSLAR (Yeminli Mali Müşavirlere Birbirlerine Bilgi Verme Zorunluluğu Getiren Tebliğin İptali Talebi)**

2709/m.[124](#)

3568/m.[12/1,12/2](#)

213/m.[256](#)

ÖZET : Bir yeminli mali müşavirin başka bir yeminli mali müşavirin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla, tasdiki yapacak yeminli mali müşavire bilgi vermesini zorunlu kılan yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, yasa ile yapılabilecek bu tür bir düzenlemenin yönetmelikle veya yönetmeliğin atıfta bulunduğu genel tebliğle yapılmasına da olanak bulunmadığından, 3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye göre çıkarılan Yönetmeliğe

dayanılarak yayımlanan 29 sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile yeminli mali müşavirlere bilgi verme zorunluluğu getirilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

İstem Özet : 2.3.2001 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 29 sıra No.lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği""nin III Ortak Hükümler Kısmının ""1- Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi"" başlıklı bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi 19.3.2003 günlü ve E: 2002/2427, K: 2003/671 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ""Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk"" başlıklı 12 inci maddesinde; yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, yaptıkları tasdik doğruluğundan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceğinin ifade edildiği ve bu doğrultuda hazırlanan yönetmeliğin 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdiği, ""Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde; tasdik kavramının tanımı yapılarak, 14 üncü maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda olduklarının belirtildiği, Yönetmeliğin 3 üncü maddesinde; denetleme ilke ve standartlarının, yeminli mali müşavir tarafından verilecek tasdik hizmetinde uyulacak ve bakanlık tarafından belirlenecek esasları ifade edeceği açıklanarak, 15 inci maddesinde, ilgililerden bilgi toplamanın denetim teknikleri arasında sayıldığı, aynı Yönetmeliğin 7 nci maddesinde; yeminli ,mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek olan konu ve belgeler belirtildikten sonra; son fıkrada da, tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirleneceğinin ifade edildiği, dava konusu edilen 29 seri No.lu Genel Tebliğin de bu kapsamda çıkarıldığı, Tebliğin iptali istenilen bölümünde; yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin

doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerektiği, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin, tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle yükümlü oldukları, şeklinde düzenleme yapıldığı, 3568 sayılı Kanunla yeminli mali müşavirlere tanınan tasdik yetkisinin kapsamı ve getirilen sorumluluk nedeniyle tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun saptanmasının önem kazandığı, bir belgenin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının tespiti açısından, mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu kişilerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olunması gerekli olup, mükellefe tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerden bilgi istenmesinin, gerek 3568 sayılı Kanuna gerekse anılan Yönetmeliğe paralel nitelikte bir düzenlemeyi içermesi nedeniyle Tebliğin iptali istenen kısmının mevzuata aykırı olmadığı, gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Yükümlü tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256 ncı maddesiyle, yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği, bu maddede bilgi verme zorunluluğuna ilişkin düzenleme bulunmadığı, düzenlemenin Anayasanın 18 inci maddesinde yer alan kimsenin zorla çalıştırılmayacağı hükmüne aykırı olduğu ileri sürülerek karar temyiz edilmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Gülsen BİŞKİN'in Düşüncesi: Dava konusu edilen 29 sıra No.lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği""nın III-1 bölümünde yer alan Yeminli Mali Müşavirlerin bilgi verme zorunluluğuna ilişkin düzenleme, 213 sayılı Yasanın 256 ncı maddesi, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi ile bu maddeye dayanılarak yayımlanan ""Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in"" 7 nci maddesine dayanılarak yapıldığı belirtilse de, Yasada ve Yönetmelikte belirlenen hususları aşar nitelikte olduğu, karşıt inceleme ve tespit ile ilgili düzenlemeden daha ağır sorumluluk ve zorunluluk getirdiği böyle bir düzenlemenin tebliğle yapılamayacağı, kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A. Kemal TERLEMEZOĞLU'nun Düşüncesi: Danıştay dava dairelerince verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararın onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

2.3.2001 günlü ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29 sıra No.lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği""nin III Ortak Hükümler Kısmının ""1- Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi"" başlıklı bölümünün iptali istemiyle açılan davayı reddeden Danıştay Dördüncü Dairesi kararı temyiz edilmiştir.

Dava konusu Tebliğin iptali istenen bölümünde, yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerektiği, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin, tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri 15 gün içinde vermekle yükümlü oldukları, bilgi istenmesine ilişkin yazı ile cevap yazısında bulunması gereken hususlar ve bilgi veren yeminli mali müşavirlerin verdikleri bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumlu oldukları belirtilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve

beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, 2 nci fıkrasında ise, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin 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 Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği kuralı yer almıştır.

3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesine dayanılarak çıkarılan ve 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "" Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik "" in 7 nci maddesinde, çeşitli vergiler yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler açıklandıktan sonra, tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlıkça çıkarılacak tebliğlerle belirleneceği ifade edilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan dava konusu Tebliğin iptali istenilen bölümünde, yeminli mali müşavirlerin tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerle ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri ve yeminli mali müşavirlerin harici araştırmayı gerektirmeyen bilgileri 15 gün içinde vermekle yükümlü oldukları ve bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumlu oldukları yolunda düzenleme yapılmıştır.

Anayasanın 124 üncü maddesinde, kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelik çıkarılabileceği hükme bağlanmıştır. 5.2.1992 gün ve 21133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.1991 gün ve E: 1990/29, K: 1991/37 sayılı Anayasa Mahkemesi kararında belirtildiği üzere, yürütmenin tüzük ve yönetmelik çıkarmak şeklindeki düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi içerisinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır. Bazı istisnalar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda idarenin kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, ilkeler yasa ile belirtildikten sonra, uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesinin yürütmeye bırakılması mümkündür.

3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür. Anılan madde ile Maliye Bakanlığınca verilen yetki,

tasdike ilişkin usul ve esasların, mükellefiyet şekilleri ve iş kolları gibi ayrımlar dikkate alınarak uygulamayla ilgili ayrıntıların düzenlenmesine ilişkindir. Yeminli mali müşavirlerin, başka yeminli mali müşavirlerden bilgi istemeleri veya başka yeminli mali müşavirlere bilgi vermeleri ile ilgili konular tasdike ilişkin usul ve esas olarak nitelendirilemeyeceğinden, 3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak sözü edilen konularda yönetmelik ve genel tebliğ ile kural konulmasına olanak bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3469 sayılı Kanun ile değişik 256 ncı maddesinde, defter ve belgelerin vergi idaresinin yetkili makam ve memurlarına ibraz ve inceleme için arz edilmesinin zorunlu olduğu ve bu zorunluluğun Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlerle doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu kuralına yer verilmiştir. Ancak, madde ile getirilen yükümlülük, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara ilişkin olup, bir yeminli mali müşavirin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla diğer yeminli mali müşavirlere bilgi verme ve verdikleri bilgilerin doğruluğundan da genel hükümler uyarınca sorumlu olma zorunluluğunu kapsamamaktadır.

Bu durumda, bir yeminli mali müşavirin başka bir yeminli mali müşavirin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla, tasdiki yapacak yeminli mali müşavire bilgi vermesini zorunlu kılan yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, yasa ile yapılabilecek bu tür bir düzenlemenin yönetmelikle veya yönetmeliğin atıfta bulunduğu genel tebliğle yapılmasına da olanak bulunmadığından, 3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye göre çıkarılan Yönetmeliğe dayanılarak yayımlanan 29 sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile yeminli mali müşavirlere bilgi verme zorunluluğu getirilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

SONUÇ: Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 19.3.2003 gün ve E: 2002/2427, K: 2003/671 sayılı kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 26.12.2003 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY :

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Danıştay Dördüncü Dairesinin kararını bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

Yukarıda anlatılan ve karar bağlanan davalara bakıldığında her birinde farklı sonuçlara rastlanmaktadır. Bu durum bile meslek mensuplarının çalışma şartlarının ne denli karmaşık olduğunu ve kendileri için düzenlenmiş olan 3568 Sayılı Yasa'nın günümüz koşullarında çok da yeterli olmadığını göstermektedir.

3. BÖLÜM DÜNYA GENELİNDE YMM MESLEĞİNE VE DENETİMİN TARİHSEL SÜRECİNE KISA BİR BAKIŞ BİR BAKIŞ

Muhasebenin ve muhasebecilik mesleğinin tarihi, insanlık tarihi kadar eskiye dayanmaktadır. Ancak, muhasebe ve denetleme mesleğinin bugünkü anlamda yasal olarak düzenlenmesi 1880'den beri ve özellikle 1900 yılından sonra görülmektedir. Bu mesleğin ilk ortaya çıkışı İngiltere'dir. Bu konudaki ilk örgütlenme ve düzenlemeler, İngiltere'den sonra, Almanya, Amerika ve Fransa'da yapıldığı, bunları öteki Avrupa ve dünya ülkelerinin izlediği görülmektedir³⁷.

Dünyadaki uygulamalara bakıldığında denetim standart ve ilkeleri ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapmak mümkündür³⁸.

- ABD ve İngiltere Modeli
- Kıta Avrupa Modeli

Bu iki grup arasındaki ayrımı, devletin denetim alanındaki rolü belirlemektedir. İlk grupta oluşturulan modelde muhasebe kuralları ve denetim standartları ile mesleğin uygulanmasına ilişkin kurallar bu alanda çalışılan özel muhasebe kuruluşları tarafından yürütülmekte; ikincisinde ise kurallar kamu otoriteleri tarafından oluşturulmakta, vergi yasalarında öngörülen hükümler muhasebe uygulamalarına esas alınmaktadır.

Ülkemizdeki özel denetim sistemi, bugünkü yapısı itibariyle Kıta Avrupası modeline yakın bir görünüm sergilemektedir. Bu modelde muhasebe kuralları büyük ölçüde vergi mevzuatı ile uyumlu olup, muhasebe denetimi ile vergi incelemesi işlev olarak birbirinden ayrılmakla birlikte, kuralların aynı kaynaktan doğması nedeniyle uygulama sürecinde bir benzeşme söz konusudur.

Birinci modeli uygulayan ülkelerde vergi incelemesinin özelleştirilmesi söz konusu olmayıp, bu işlev tamamen kamu görevlileri ve kamu idaresi tarafından yerine getirilmekte; finansal denetim veya muhasebe denetimi olarak tanımlanabilecek denetim işlevi de özel sektör kuruluşlarınca yürütülmektedir. Finansal denetim, işletme kayıt ve belgelerinin işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının önceden saptanmış ölçütlere göre denetlenmesini ifade etmektedir. Bu tür denetim vergi idaresine verilen beyannamelerin tasdikini kesinlikle içermemekte, vergi incelemelerine dolaylı bir etkisi bulunmaktadır.

³⁷ Akgül, Ataman, Başak, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2000 s.18

³⁸ Yılmaz, H. Gül, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara YMM Odası Yay., Ankara, 2004

Denetim modellerinde farklılıklar olmakla birlikte, her iki modelde de denetçinin sorumluluğu konusu denetim işlevinin çok önemli bir ortak unsurunu oluşturmaktadır. İngiltere’de **Chartered Accountant**, ABD’de **Certified Public Accountant** olarak isimlendirilen muhasebe uzmanlığı, ülkemizdeki **Yeminli Mali Müşavirlik** kurumunun karşılığı olarak kullanılmaktadır.

3.1 İngiltere:

Denetim mesleğinin ortaya çıkışı İngiltere’dir. İngiltere’de 1840-1850 yıllarında başlayan büyük sermaye hareketleri ve bu yıllarda kurulan büyük demiryolu şirketleri, muhasebe ve denetimin önemini arttırmıştır.

İngiltere’de, muhasebe ve denetleme mesleği 1880 yılında yürürlüğü giren **Kraliyet Ruhsatı** ile yasal olarak düzenlenmiştir. Yine 1880 yılında, beş yerel muhasebe topluluğunun birleşmesiyle İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün kurulduğu görülmektedir. Daha sonra 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiş ve böylece İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve yeminli mali müşavirlerin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur.

Doğru ve tarafsız görüş bildirme, İngiltere muhasebe kurallarının esasını teşkil eden ve çok önem verilen bir şarttır. İngiltere’de belli başlı muhasebe organları şunlardır:

- İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü
- Uzman Muhasebeciler Birliği
- İskoçya Uzman Muhasebeciler Enstitüsü
- Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- Muhasebe ve Kamu Maliyesi Uzman Enstitüsü
- İrlanda Uzman Muhasebeciler Enstitüsü
- Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi

3.2. Almanya:

Almanya'da muhasebe ve işletme denetçiliği mesleğinin yasal düzenlenmesi, 19 Ağustos 1897 günü Prusya Ticaret Odası Yasası'na göre muhasebe denetçilerinin, yeminli bilirkişiler olarak, görev ve yetkilerini düzenleyen 30.1.1900 tarihli Meslek Örgütü Yönetmeliği ile başlamıştır.

Almanya'da yeminli denetçilerin yönetim görevi 1928 yılında kurulan Yeminli Denetçiler Odası tarafından yürütülmektedir.

Almanya'da işletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri mesleğini yeniden düzenleyen ve İşletme Bilirkişileri Odası'nı kuran **Meslek Örgütü Yasası** ise 1943 yılında çıkartılmıştır. Bugün işletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri mesleği, 1961 yılında çıkartılan İşletme Denetçileri Meslek Örgütü Yasası'na göre yürütülmektedir.

Almanya'da 1973 yılında vergi danışmanlığı mesleği örgütlenmiştir. Vergi danışmanlığı mesleği bölgesel olarak örgütlenmiş olup odaları Vergi Danışmanları Federal Odası'nı oluşturmaktadır. Yeminli denetçiler, denetim işlerinin yanı sıra, vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, vergi oranları önünde müşterinin temsil edilmesi gibi hizmetleri de sunmaktadırlar.

3.3 Fransa:

Fransa'da muhasebe ve denetleme mesleğinin yasal düzenlenmesi 1927 yılında **Uzman Muhasebe Belgesi** vermekle başlamıştır.

1942'de kurulan **Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Birliği** ile Fransa'da bu meslek ulusal bir örgüte kavuşmuştur. 1970'li yıllarda yetkili muhasebeci adı altındaki meslek grubu ortadan kalkmıştır.

Fransa'da muhasebe mesleği iki gruba ayrılmaktadır. **Expert Comptable** bağımsız olarak çalışan, işletmelerin finansal analizini, muhasebe organizasyonlarını, muhasebe denetimini yapan, finansal tabloların doğruluğu ve tarafsızlığı konusunda görüş bildiren kişilerdir. **Comptable Agress** ise bağımsız çalışan muhasebe işlemlerini yürüten, hesaplarını takip ettiği işlemlerin finansal tablolarının doğruluğu ve tarafsızlığı üzerine görüş bildirebilen kişidir. Meslek mensupları **The Ordre'a** üye olmak zorundadır.

Fransa'da denetçilerle ilgili bir meslek kuruluşu da **La Compagnie Nationale Des Commissaires'dir**. Denetçiler bu kuruluşa üye olmak zorundadırlar ve beraberinde başka bir denetçi de çalıştırabilmektedirler.

3.4 İtalya

İtalya’da muhasebe denetim mesleğindeki en büyük örgüt **Ticaret Doktorları Muhasebeciler ve Eksperler Birliği** olup, bu kuruluş geniş bir uygulama alanı olan bazı muhasebe standartlarını yayınlamaktadır. Medeni kanuna göre belli bir büyüklükte olan şirketlerin denetimi zorunludur. Ancak bu denetim bilinen anlamda bağımsız denetim olmayıp, bağımsız denetçiler tarafından yapılmamaktadır.

Bilinen anlamda bağımsız denetim yalnızca kamu kuruluşları, belli tipteki finansal kurumlar ve menkul kıymetler borsasına kayıtlı şirketlerde gereklidir. Borsaya kayıtlı şirketlerin denetimi **Şirket ve Borsa Ulusal Komisyonu** tarafından yürütülmektedir. Bu örgüt ayrıca muhasebe ve denetimi sağlamak için İtalyan yasası ile izin verilen denetim firmalarını da yönetmektedir.

3.5 Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe ve işletme denetçiliği, İngiltere’ ye paralel olarak gelişmiş ve oluşmuştur.

1778 yılında ilk denetim sisteminin temellerinin atıldığı Amerika Birleşik Devletlerinde, vergi kanunları doğrultusunda işletmelerin denetimi yapılmış ve denetçiler işletmelerde belli standartları koymaya çalışmışlardır. 1887 yılında AICPA’ nın kuruluşunun ardından 1931’ de Amerika Denetçiler Enstitüsü’ nün kuruluşu gerçekleşinceye kadar denetimin özel ve kamu sektörlerinde geliştirilmesi planlanmış, standartların farklı temellere oturtulması için bu enstitünün kurulmasına karar verilmiştir.

ABD’de, mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında olmuştur. Devletin yapısı gereği çeşitli muhasebe ve işletme denetçiliği meslek örgütleri oluşmuştur. Bu örgütler 1937 yılında “American Association of Public Accountant” ile birleşmiştir.

Ayrıca bir de **Amerikan Muhasebeciler Kurumu** vardır. Bu kurumlara üye olan ülkelerdeki meslek grupları, **Kamu Muhasebecileri** ve **Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri (CPA)** unvanını taşımaktadır.

Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri(CPA)

Bu unvanın kullanımı, her eyalette o eyaletin kanunlarınca belirlenmekte ve eyalet yönetiminin ilgili birimi tarafından verilmektedir. CPA olmanın üç temel şartı vardır:

- Eğitim
- Deneyim
- Sınav verme

Bazı eyaletlerde en az iki yıl deneyim yükümlülüğü şartı aranmaktadır. Bazılarında ise devlet denetiminde veya iç denetimde çalışmış olma şartı aranmaktadır. Yılda iki kez açılan sınavlar muhasebe denetimi, muhasebe ve raporlama, finansal muhasebe ve mali tablolar, iş hukuku konularını kapsamaktadır. Bazı eyaletlerde ayrıca bir etik sınavı da yapılmaktadır.

CPA'lar ülkenin iktisadi hayatına önemli hizmetler vermektedirler. Kamu ve işletmelerin ülke ekonomik düzenine uyumlu, düzenli, verimli, üretken ve kazançlı çalışmalarını sağlamaktadırlar. Özel ve kamu kurum işletmelerinde kuruluş, işleyiş, tasfiye sırasında, muhasebe, işletme iktisadı ile bunları ilgilendiren işlem ve hukuki konularda danışmanlı görevini de üstlenmektedirler.

CPA Firmaları

ABD'de belirli devlet kurumları dışında kalan kurumların mali tablolarının tümünün denetimi yalnızca CPA firmalarınca yapılmakta olup bu firmaların sayısı 45000'in üzerindedir. Bu firmaları dört başlık altında toplamak mümkündür.

- **Küçük Yerel Firmalar:** Ülkedeki CPA firmalarının yüzde doksan beşi bir ofis ve 25'ten az personelle faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu firmaları müşteri kitlesi küçük işletmeler, kar amaçlı olamayan kurumlar ve bazı kamu kuruluşları oluşturmaktadır.

- **Büyük Yerel ve Bölgesel Firmalar:** 50'den fazla sayıda personel çalıştıran ortalama 100 firma bulunmaktadır. Bunlardan bazıları yalnızca bir ofisi olup, yakın mesafelerdeki müşterilerine hizmet veren firmalarken bazıları ise belli bir bölgede birkaç ofise sahip olup daha geniş bir müşteri kitlesine sahip firmalardır.

- **Ulusal Firmalar:** ABD'deki 3 firma neredeyse tüm ülkede ofisleri olduğundan ulusal firmalar olarak gruplandırılmaktadır. Bunlar, büyük altılı olarak adlandırılan uluslararası firmalardan küçük olmalarına rağmen, onlarla aynı hizmeti vermekte ve pazarda onlarla rekabet halindedirler.

- **Uluslar arası Firmalar:** günümüzde tüm dünyaya hizmet veren ve neredeyse her ülkede ofisleri bulunan dört en büyük denetim firmasıdır. Bunlar Deloitte Touche Tohmatsu (1845 yılında İngiltere’de kuruldu), Pricewaterhouse Cooper (1849’da Londra’da kuruldu), KPMG (1987’de Hollanda’da kuruldu) ve Ernst&Young (1849’da İngiltere’de kuruldu) firmalarıdır.

Buradan da anlaşıldığı üzere bu denetim firmaları neredeyse 150 yıllık geçmişe sahiptirler.

ABD’de bu mesleğe ait birçok örgüt vardır. Bunlardan en büyük olanı AICPA’dır. Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, serbest muhasebecilerin en başta gelen ulusal mesleki örgütüdür. Yarı resmi bir kuruluş olan AICPA, ilk olarak Amerikan Kamu Muhasebecileri adı altında kurulmuş, 1957 yılında Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü adını almıştır.

Bu derneğin 4 temel fonksiyonu vardır:

- Standartlar ve kurallar koymak
- Araştırma ve yayın yapmak
- Mesleki eğitim faaliyetlerini sürdürmek
- CPA giriş sınavını hazırlayıp değerlendirmek

AICPA’dan başka diğer mesleki örgütler şunlardır:

- Eyalet Kamu Muhasebecileri Derneği
- Amerikan Ulusal Muhasebeciler Birliği
- Amerikan Muhasebe Birliği
- Amerikan Sertifikalı Kadın Kamu Muhasebecileri Derneği
- İç Denetçiler Enstitüsü
- Kamu Muhasebecileri Milli Derneği
- Federal Hükümet Muhasebecileri Birliği

Görüldüğü üzere özellikle Amerikan ve İngiliz muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini ifa etmeleri sürecinde sahip oldukları kurum ve kuruluşların fazlalığı göze çarpmaktadır. Aynı zamanda Amerikan denetçilerinin aleyhlerinde açılan haksız davaları önlemek için ne gibi çalışmalar yaptıklarına da bakmak gerekmektedir³⁹.

- Sorumluluğun paylaşılması
- Davayı kaybeden üçüncü kişilerin denetçilerin avukat ücretlerini ödemesi
- Avukatların denetçilere dava açmaları için üçüncü kişileri teşvik etmesine mani olmak
- Üçüncü kişilerin, denetlenmiş finansal tablolarda yanlışlıklar olduğunu kanıtlama standardı yerine, sahtekârlık iddiasında açık ve inandırıcı kanıt standardının getirilmesi
- Denetçilerin kendi parasal kazançları için sahtekârlığa bilerek yardım ettikleri kanıtlanmadıkça bu eyleme yardım etmekten sorumlu tutulmamalarıdır.

1995 yılında çıkarılan bu reform yasaları ile davacılar sahtekârlık davalarında sahtekârlığın olduğunu kuvvetli delillerle ispat etmek zorunda kaldı. Ortak sorumluluk kuralına göre denetçi ancak sorumlu olduğu kayıpları ödeyecekti. Önceki yasa ise küçük bir sorumluluk olsa bile tüm vergi zıyaından sorumlu olma durumu vardı. Eğer müdahil davanın düşmesini talep ederse, hâkim davanın açılması kararını verene kadar herhangi bir keşif yapılmayacaktı bu da davacının denetçinin çalışma kâğıtlarını davanın düşmesini önlemek için kullanamayacakları anlamına geliyordu.

³⁹ Önder, Türkan, Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2001 s.91-92

3.6 Diğer Avrupa Ülkeleri

Avusturya'da muhasebe ve işletme denetçiliği mesleğinin yasal düzenlemesi Almanya ile paralel gelişmesine rağmen İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra 1955 yılında yasa ile yeniden düzenlenmiştir.

Bundan başka Danimarka, Finlandiya, İrlanda, Lüksemburg, Norveç, Portekiz, İsveç, İsviçre, İspanya gibi ülkeler de muhasebe ve denetleme mesleğini yıllardan beri yasal olarak düzenlemişlerdir. Bu ülkelerde de diğerlerinde olduğu gibi meslek birlikleri mevcuttur.

Örneğin Fransa'da yargı YMM aleyhine karar verdiğinde gelire bağlı ödeme azdır. Sorumluluk sınırsız olduğunda YMM'ye dönülen ceza miktarı bu oranda azalır. Eğer vergi yetkilisi mükellef aleyhinde bir iddiada bulunuyorsa mükellefe gidilir. Almanya'da ise YMM sorumluluğu sadece şirkete karşıdır. Ancak Avrupa Birliği üyelerinden Avusturya ve Yunanistan'da YMM'ler için bir çeşit mali sınırlama vardır. Danimarka, Hollanda, İspanya ve Lüksemburg gibi ülkelerde ise YMM sorumluluğu müşteri ile arasında yaptığı sözleşme ile geçerlilik arz eder.

AB komisyonu 2001 yılında farklı ülkelerdeki sorumluluk rejimi üzerine bir araştırma yapmış oluşturulan raporda kısa dönemde sorumlulukların homojen hale gelmesinin oldukça zor olduğu vurgulanmıştır. Avusturalya, Kanada ve ABD'de ise orantısal zarar sistemine geçilmeye başlanmıştır. Bu sistemde, gelir idaresi aleyhine bir zarar meydana geldiğinde doğrudan denetçiye gitmek yerine herkes sorumlu olduğu ölçüde payına düşen zarar miktarını ödeyecektir⁴⁰.

⁴⁰ Fisher, David, Ankara YMM Odası, YMM'in Tasdikten Doğan Sorumlulukları, Panel Notları, 2004, Ankara s.51

Ülkemizde ise muhasebe mesleğinin konusu, kanunda iki temel grupta toplanmıştır. Birinci grupta muhasebecilik ve mali müşavirlik, ikinci grupta yeminli mali müşavirlik ele alınmıştır.

Kanunda meslek mensupları üçe ayrılmıştır.

- 1- Serbest Muhasebeci
- 2- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- 3- Yeminli Mali Müşavir

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, meslek kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını oluşturmaktadır⁴¹.

Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulabilmektedir. Ayrı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin adıyla anılmaktadır. Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Odalar Birliği'nce karar verilir. Eğer böyle bir karar alınırsa, bu kararın Maliye Bakanlığı'na bildirilmesi gerekir. Odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye Bakanlığı'na bildirmekle tüzel kişilik kazanabilmektedirler. Yasada üç ayrı unvan olmasına rağmen 2 oda (SMMM Odaları, YMM Odaları) 1 Birlik (TÜRMOB) şeklinde örgütlenmiştir

SMMM Odalarının Örgütlenmesi

- Genel Kurul (Tüm üyeler katılır)
- Yönetim Kurulu (3 SMMM, 2 SM) 5 kişi
- Denetleme Kurulu (2 SMMM, 1 SM) 3 kişi
- Disiplin Kurulu (3 SMMM, 2 SM) 5 kişi

Yönetim, Denetleme ve Disiplin Kurulları Genel Kurulca seçilmektedir.

⁴¹ Başer, Metin, Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye, <http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8550&did=4&dad=4>. MUHASEBE DENETİMİ SEMPOZYUMU (5-9 Mayıs 1999) 07.10.2009

TÜRMOB Örgütlenmesi

- Genel Kurul (25 Kişiyeye 1 kişiyeye delege sistemi ile)
- Yönetim Kurulu (5 YMM, 2 SMMM, 2 SM) 9 kişiyeye
- Denetleme Kurulu (1 YMM, 2 SMMM) 3 kişiyeye
- Disiplin Kurulu (3 YMM, 1 SMMM, 1 SM) 5 kişiyeye

4. BÖLÜM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE GELİR İDARESİ, YASA KOYUCU VE MÜKELLEF ARASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ORTAYA KONMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, İzmir YMM Odası'na kayıtlı meslek mensuplarının mevcut meslek yasası hakkındaki görüşlerini tespit etmek ve özellikle tasdik hizmetlerinde mükellef ile gelir idaresi arasında yaşanan sıkıntıların ortaya çıkarılmasıdır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma durum saptamaya yönelik tanımlayıcı bir araştırmadır. Bu bağlamda araştırmada veri elde etmek için hem anket hem de sözlü mülakat teknikleri uygulanmıştır. İzmir YMM Odası'na kayıtlı toplam 224 YMM ana kitleyi oluşturmaktadır. Bu sayının tamamına ulaşılmaya çalışılmış ancak 50 YMM kendilerine anket gönderilmesini istemiştir. Diğer YMM'ler ise çalışmalarından ötürü yeterli zamanı ayıramayacaklarını beyan ederek anketimize katılmamışlardır. Araştırma, anketlere yanıt veren 50 YMM'ye ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır. Anketi cevaplayan YMM'lerden elde edilen verilerin SPSS Paket Programı yardımı ile analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

4.3. Araştırmada Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi

4.3.1 Tablo 1: Meslek Mensuplarının Yaşı

Değer	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
40-49	15	30,0	30,0	30,0
50-59	15	30,0	30,0	60,0
60- +	20	40,0	40,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Araştırmamıza katılan Yeminli Mali Müşavirlerin %30'u 40–49 yaşlarında, yine %30'u 50–59 yaşlarında ve %40'ı 60 yaş ve üzerindedir. Araştırmaya katılan YMM'lerin hiğbiri 30–39 yaş grubunda değildir.

4.3.2 Tablo2: Meslek Mensuplarının Cinsiyeti

Değer	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Erkek	35	70,0	70,0	70,0
Kadın	15	30,0	30,0	100,0
toplam	50	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %70'lik bölümünü erkek; %30'luk bölümünü kadın oluşturmaktadır.

4.3.3 Tablo 3: Meslek Mensuplarının Öğrenim Durumu

Değer	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Lisans	40	80,0	80,0	80,0
Lisansüstü	10	20,0	20,0	100,0
toplam	50	100,0	100,0	

Araştırmamıza katılan Yeminli Mali Müşavirlerin %80'ini lisans mezunları ve %20'sini ise lisansüstü mezunları oluşturmaktadır ve doktora derecesinde YMM bulunmamaktadır.

4.3.4 Tablo 4: Meslek Mensuplarının Çalışma Süreleri

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
0-9	10	20,0	20,0	20,0
10-19	20	40,0	40,0	60,0
20-29	10	20,0	20,0	80,0
30-39	10	20,0	20,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Araştırmamıza katılan Yeminli Mali Müşavirlerin %20'sinin 0–9 yıl arası mesleki tecrübeye, %40'ının 10–19 yıl arası mesleki tecrübeye, %20'sinin 20–29 yıl arası mesleki tecrübeye ve yine %20'sinin 30-39 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olduklarını görmekteyiz.

4.3.5 Tablo 5: YMM yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmelidir. S1

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	40	80,0	80,0	80,0
Katılıyorum	5	10,0	10,0	90,0
Kararsızım	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Araştırmamıza katılan YMM'lerin % 80'i yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumluluklarının tüm kamu kurum ve kuruluşları nezdinde yaptıkları işlemleri kapsamak üzere ayrı bir yasayla yeniden düzenlenmesi gerektiği şeklindeki ifademize tamamen katılıyorum yanıtını verirken %10'u ise böyle bir düzenlemeye sadece katıldıklarını ve yine %10'u da yeni bir düzenleme konusunda kararsız oldukları görüşünü bildirmişlerdir.

4.3.6 Tablo 6: YMM yetkileri artırılmalıdır. Meslekte üstlenilen sorumluluklar kadar verilmiş yetkiler de olmalıdır S2

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	40	80,0	80,0	80,0
Katılıyorum	5	10,0	10,0	90,0
Kararsızım	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Araştırmamıza katılan YMM'lerin % 80'ı yeminli mali müşavirlik mesleğinde üstlenilen sorumluluk kadar verilmiş yetkilerinde olması gerektiği görüşündedir. %10'u bu görüşe katılırken diğer %10'u ise bu konuda kararsızdır.

4.3.7 Tablo 7: Yaptıkları hizmet nedeniyle kamu görevlisi kabul edilen meslek mensuplarının kamu görevlisine yönelik haklarla donatılması gerekmektedir.S3

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	25	50,0	50,0	50,0
Katılıyorum	20	40,0	40,0	90,0
Katılmıyorum	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Yeminli Mali Müşavirlerin büyük bir çoğunluğu verdikleri hizmet nedeniyle kamu görevlisi kabul edildiklerini fakat kamu görevlilerine yönelik yetki ve hakların kendilerine verilmediğini düşünmekteyken, geriye kalan küçük bir kısım ise bu görüşe katılmamaktadır. Bu soruda verilen cevaplarda yaş ile anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Buna göre yaş ilerledikçe verilen cevaplarda “kesinlikle katılıyorum” ‘dan “katılıyorum”’a yönelmektedir.

4.3.8 Tablo 8: Muhasebe Denetimi mi, Vergi Denetimi mi? Dünya genelinde bağımsız denetim mesleğinde muhasebe denetimi yapılırken ülkemizde meslek mensuplarınca daha çok vergi denetimi yapılmaktadır. S4

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	25	50,0	50,0	50,0
Katılıyorum	20	40,0	40,0	90,0
Katılmıyorum	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Tablo 7’de de görüldüğü gibi, dünyada genel olarak bağımsız denetim mesleğinde muhasebe denetimi yapılırken, ülkemizde YMM, muhasebe denetiminden çok vergi denetimi yapmaktadır şeklindeki önermeye, araştırmamıza katılan YMM’lerin %50’si tamamen katılıyorum, %40’ı ise katılıyorum yanıtı vermişken %10’u ise katılmıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının bu soruya verdikleri yanıtlarda demografik özellikleri ile ilgili anlamlı farklılıklar tespit edilmiş ve mesleki tecrübe ilerledikçe soruya verilen cevaplar da “kararsızım”dan “kesinlikle katılıyorum”a doğru eğilim göstermiştir.

4.3.9 Tablo 9: Meslek mensuplarının sınırlı karşıt inceleme yetkisine sahip olmaları ve Maliye Bakanlığı bilgi sistemine ulaşamamaları nedeniyle tasdik hizmetinde ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır. S5

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	20	40,0	40,0	40,0
Katılıyorum	30	60,0	60,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

YMM’lerin sınırlı karşıt inceleme yetkisine sahip olmaları ve Maliye Bakanlığı bilgi Sistemine ulaşamamaları nedeniyle mükelleflerin tasdik işlemlerinde, ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır şeklindeki önermemize araştırmamıza katılan YMM’lerin %40’ı tamamen katılıyorum, %60’ı katılıyorum yanıtını vermiştir. Yine bu sorumuzda da meslek mensuplarının verdikleri cevaplarla yaş ve mesleki tecrübe süreleri arasında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır. Mesleki tecrübe ve yaş arttıkça verilen cevaplar da “kesinlikle katılıyorum” ifadesinden “katılıyorum” ‘a yönelmektedir.

4.3.10 Tablo 10: Meslek mensupları mükelleflerin talebi doğrultusunda tasdik hizmetinden başka mali müşavirlik hizmeti de vermelidir S6

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	25	50,0	50,0	50,0
Katılıyorum	20	40,0	40,0	90,0
Kararsızım	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Tablo 9’da da açıkça görüldüğü gibi YMM tasdik hizmetinden başka mükellefin talebi doğrultusunda tam anlamıyla müşavirlik hizmeti de vermelidir şeklindeki önermemize araştırmamıza katılan YMM’lerin %50’si tamamen katılıyorum, %40’ı ise katılıyorum yanıtını ve sadece %10’luk bir kesim ise kararsızım yanıtını vermiştir. Mesleki tecrübe ayırımında ise meslekte yaklaşık 20’li yıllarının dolduranlarda “tamamen katılıyorum” seçeneği işaretlenirken bu süre daha da ilerlediğinde “kararsızım” seçeneği ön plana çıkmaktadır. Bu da bize mesleğe yeni katılanların mükelleflere tam anlamıyla müşavirlik hizmeti vermek istediklerini göstermektedir.

4.3.11 Tablo 11: yapılacak yasal düzenlemelerle yapılan denetimin doğruluk denetiminden ziyade uygunluk denetimine dönüştürülmesi gerekmektedir. S7

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	30	60,0	60,0	60,0
Katılıyorum	15	30,0	30,0	90,0
Kararsızım	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Ülkemizde yapılacak yasal düzenlemelerle yapılan denetimin, doğruluk denetiminden ziyade uygunluk denetimine dönüştürülmesi gerektiği şeklindeki ifadenin YMM’lerin büyük bir çoğunluğu tarafından da desteklendiğini tablo 10’da açıkça görmekteyiz.

4.3.12 Tablo 12: Kolayca anlaşılmayan hatalardan YMM sorumlu tutulmaktadır. S8

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	25	50,0	50,0	50,0
Katılıyorum	20	40,0	40,0	90,0
Kararsızım	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Gerekli mesleki özeni göstermesine rağmen, kolayca anlaşılmayan hata ve hilelerden YMM'ler sorumlu tutulmaktadır şeklindeki önermemize anketimize katılan YMM'lerin %50'si tamamen katılıyorum, %40'sı katılıyorum %10'u ise kararsızım yanıtını vermiştir. Yine ortaya çıkan anlamlı farklılığa baktığımızda ise mesleki tecrübe arttıkça hata ve hilelerden sorumlu tutulma konusundaki bakışın da “kararsızım” ifadesinden “kesinlikle katılıyorum” ifadesine yöneldiği görülmüştür.

4.3.13 Tablo 13: tasdikten kaynaklanan müşterek ve müteselsil sorumluluklar yasal açıdan yeniden düzenlenmeli S9

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	30	60,0	60,0	60,0
Katılıyorum	20	40,0	40,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Ülkemizde yer alan tasdikten kaynaklanan müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamalarının yasal açıdan yeniden düzenlenmesi gerektiğine ilişkin olarak araştırmamıza katılan YMM'lerden yukarıdaki yanıtlar alınmıştır.

4.3.14 Tablo 14: Tasdik işleminden alınan ücretler mükelleften değil, bağlı bulunan meslek odasından alınmalıdır. S10

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	20	40,0	40,0	40,0
Katılıyorum	20	40,0	40,0	80,0
Kararsızım	5	10,0	10,0	90,0
Katılmıyorum	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

YMM, verdiği tasdik işlemi karşılığı alacakları ücretleri mükelleften değil bağlı buldukları YMM odasından almalıdır şeklindeki önermemize %40'ı tamamen katılıyorum, diğer %40'ı katılıyorum, %10'u kararsızım ve diğer %10'u da katılmıyorum yanıtını vermiştir. Mesleki tecrübesi 10-20 yıl arasında olan YMM'lerde bu cevap "kararsızım" 'a doğru kayarken 20 ve daha uzun yıl mesleki tecrübesi ve yaş değişkeninde de ileri yaşta olan meslek mensuplarında "kesinlikle katılıyorum" ifadesi ağırlık kazanmıştır.

4.3.15 Tablo 15: Tasdik Hizmeti Ücretlendirme Politikası S11

Değer	frekans	Yüzde(%)	Geçerli %	Kümülatif %
Tamamen katılıyorum	30	60,0	60,0	60,0
Katılıyorum	10	20,0	20,0	80,0
Kararsızım	5	10,0	10,0	90,0
Katılmıyorum	5	10,0	10,0	100,0
Toplam	50	100,0	100,0	

Tasdik hizmetinden doğan ücretlendirme politikasının yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir şeklindeki önermemize anketimize katılan YMM'lerin %60'ı tamamen katılıyorum, %20'si katılıyorum, %10'u kararsızım ve diğer %10'u katılmıyorum yanıtını vermiştir. Ortaya çıkan anlamlı farklılıkta ise mesleki tecrübe ilerledikçe bu soruya verilen cevaplar da "kararsızım" ifadesinden "kesinlikle katılıyorum" ifadesine doğru eğilim göstermişti

4.4. SONUÇ

Ülkemizdeki mevcut duruma ve dünya genelindeki uygulamalara bakıldığında YMM mesleğine hukuki ve sosyal bağlamda benzeşen başka bir meslek dalı görülmemektedir. Özellikle günümüzde hızla değişen ekonomik ve teknolojik koşullar göz önüne alındığında bilgiye ulaşmanın ne denli önemli olduğu hem Gelir İdaresi hem de mükellef açısından önem arz etmektedir.

1989 yılında ülkemizde meslekle ilgili 3568 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesiyle, meslekte milat sayılan köklü bir düzenleme yapılarak hayata geçirilmiştir. 3568 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesini izleyen yıllarda, Maliye Bakanlığı tarafından bir dizi sorumluluklar, görevler Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Bir anlamda, kamunun vergi incelemesi yetkisi kısmen özelleştirilmiştir. Özellikle tam tasdik yetkisinin 1995 yılında düzenlenmesi ve Yeminli Mali Müşavirlere devredilmesi ile, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması sorumluluğu meslek mensuplarına teslim edilmiştir. Ancak tüm bu görev dağılımına bakıldığında yasa koyucu ve Gelir İdaresi, yetki devrini tam olarak hem yerine getirmemiş hem de vermemiş olduğu yetkilerden ötürü meslek mensuplarını çok ciddi anlamda zora sokacak kanuni uygulamalara gitmiştir.

Meslek mensuplarının Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir sıfatı ile imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bunların dayanağını teşkil eden belgelerin uygun olmamasından kaynaklanan vergi zıya cezasıyla cezalandırıldığı ve Yeminli Mali Müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu ve sorumluluklarının vergi-ceza tahakkuklarının kesinleşmesinden sonra başlatıldığı ve alacağın tahsili için ihbarname düzenleme yükümlülüğünün bulunmadığı, nedeninin de kesinleşmiş kamu alacağı olarak gösterildiği bir sistemde, hukukta objektif sorumluluk olarak adlandırılan ve ilgisinin kurtuluş beyinesi olarak adlandırılan sorumluluktan kurtulabilme imkânı tanımayan, kişinin şahsi mal varlığı ile de sorumlu olduğu bir sistemde yerleşik Yargıtay ve Danıştay uygulamalarında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere serbest hareket imkânı sağlamamaktadır. Söz konusu hizmetler hem ticari hem de kamusal anlamda hizmetler olup ilgililerin bilgi işlemleri yapabilmek adına çalışmaları zorunlu olan meslek gruplarıdır.

Özellikle 3568 Sayılı Meslek Yasasında beyanname çeşitleri, mükellef grupları faaliyet konuları ile söz konusu Yeminli Mali Müşavirlerin yasadan doğan beyanname düzenleme, tasdik, imza ile gelen sorumluluklarında verilen beyanname, fatura, defter

kayıtlarının uyumlu olması zorunluluğu, söz konusu meslek mensuplarının sorumluluklarını arttırdığı gibi şüpheli alacaklar kapsamında olmayıp ihtilafli alacaklar kısmına kaydedilen tahsil edilmemiş alacaklarla alakalı bile devletin vergi tarh edip mükellefe beyanname düzenlediği bir sistemde Yeminli Mali Müşavirin sadece kendi mükellefinin değil, diğer iş yapılan üçüncü şahıslarında vergi kayıtlarına sistem içerisinde görmesinin ne kadar önemli olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Vergi Usul Kanunu 134. Ve 135 maddelerinde vergi incelemesine yetkili olanlar ismen sayılıp ticari sırlar, kamusal yetkinin kullanımı vesair hususlarda kimlerin üçüncü şahıslardan defter, belge, fatura isteme yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir. Yeminli mali müşavirlerde ise ancak tasdik kapsamındaki işlemler nedeniyle resmi mercilerde bulunan belgelerle ilgili belge isteme hakkı verilmiş, bunun dışında herhangi bir inceleme yetkisi tanınmamıştır.

Danıştay 9. Dairesi kararlarına bakıldığında yeminli mali müşavirler lehine kararlar verilmiş olsa da yine uygulamada vergi dairelerinin haciz uygulamasına devam ettiği görülmektedir. Yeminli mali müşavirlerin çalışma şartlarını düzenleyen yönetmelik ve tebliğlerle de meslek mensuplarının sorumluluğu ile ilgili olarak net ve açık kurallar getirilmemekte ve ilgililere yönetmeliklerle ek sorumluluklar getirilmektedir.

Özellikle günümüzde ticari hayattaki yoğun ticaret, daha kompleks hale gelen bankacılık, sermaye piyasası işlemleri, ithalat ve ihracat rejimleri ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tebliğlerinin her geçen gün biraz daha karmaşıklaştığı ve özellikle turistik bölgelerde, tekne ile turistik işletmeler için alkollü içki ithalatına bile izin verilen bir ortamda yeminli mali müşavirlerin içinde bulunduğu durum; mesleki risk, cezai sorumluluk, teminat konularında özel bir fonun kurulmamış olması, meslek mensuplarının hukuki ve cezai sorumlulukları bakımından uygulanması gereken farklı yasal düzenlemelerin ivedilikle ele alınmasını gerektirmektedir.

Özelikle, vergi dairelerinin fiiliyatta muhasebesi tutulan şirketlerin iş yeri adreslerinin geçerli olup olmadığı ve kurulan şirketlerin gerçek bir ticari faaliyetlerinin olup olmadığı vb hususlarda neredeyse kendilerinin yapması gereken denetim ve yükümlülükleri de Yeminli Mali Müşavirlerin üzerine yıkmak istercesine uygulamada cezai işlemleri tesis ettikleri, kişilerin mal varlıkları üzerine ihtiyati haciz de dahil olmak üzere pek çok uygulama yoluna gittikleri ve kişilerin mal varlığı ve seyahat özgürlüğü ile alakalı olarak yurt dışına çıkış yasağı da dahil olmak üzere pek çok tedbir yoluna gidildiği ve Fransa Kralı XIV. Lui'nin

kendi iktidarının sınırlandırılması konusunda “Kral olmasına kralım ama aklıma her eseni yapamam” dediği Güneş Krallık Döneminden daha sert, kişi haklarında yoksun ve ticari hayattaki karşılıklı güven ve basiretli tüccar gibi davranma konularında çatışan normlarda hangisinin üstün tutulacağı konusunu gündeme getirmektedir.

Anayasal haklar, ticari hayatın gerekleri, kişi özgürlüğü, kişilerin maddi/manevi bakımdan kendilerini geliştirme hakkı göz önünde bulundurulduğunda, yalnızca belirli bir mesleği icra etmekten doğan sorumluluk, genel hukuka aykırı olmamakla beraber vergi dairelerinin genel uygulamasının yarattığı sıkıntı, hukuka uygun davranan bir idare yerine sadece kanunilik karinesinden yararlanan bir idare görüntüsü vermektedir. Yine 29 Sıra Nolu SM, SMMM, YMM tebliğinin III.-1 bölümünde yeminli mali müşavirlerden bilgi istenmesi ile ilgili olarak 02.03.2001 tarih ve 34334 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan tebliğin 213 Sayılı VUK. 256. Maddesinde düzenlenen yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tam tasdik sözleşmesi ile sınırlı inceleme yetkisi olduğu konusuna dayanılarak yapılan düzenlemede tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının saptanması önem kazandığından işlemin diğer yönünün incelenmesini zorunlu kılması sebebiyle yeminli mali müşavirlere teyid alma esası getirilmiş, söz konusu tebliğ ile meslek mensuplarının tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere, harici araştırma gerektirmeyen bilgiler vermekle yükümlü oldukları yönünde düzenleme getirilmiştir. Vergi Dava Daireleri Gen. Kur. ‘nun 2003/313 ve 20003/469 sayı 26.12.2003 tarihli itirazı üzerine bu genel tebliğ Danıştay 4. Dairesi tarafından iptal edilmiş ve bu iptalle tebliğlerle kişilere yükümlülük getirilemeyeceği hükme bağlanmış ve özellikle vergi hukuku ile alakalı her türlü düzenlemenin yasa ile düzenleneceğine dair Anayasa’nın 73. Maddesi’ndeki düzenlemenin sözüne ve ruhuna uygun davranılmıştır.

Danıştay Dava dairelerinden özellikle 4. Ve 9. Daire uygulamaları birbirinde farklı yönde uygulamalar olup yeminli mali müşavirin mali sorumluluğunun nerede başlayıp nerede bittiğini vergi cezaları ile alakalı olarak, ihbarname yollama yükümlülüğü ile ilgili yerleşik bir uygulama olmadığı; özellikle vergi zıyayı, mükelleflerin durumlarını araştırma yükümlülüğü ve sorumluluk alanlarının nerde başlayıp bittiği konusunda yasal boşluklar olduğu ve bunların yargısal içtihatlarla doldurulmaya çalışılması , ancak uygulamada birliğin sağlanamaması, çekişmeli konularda içtihadı birleştirme yoluna gidilmemesi ve özellikle Maliye Bakanlığı, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü gibi kurumların çıkarmış olduğu tebliğler, prosedürler ve diğer mevzuatlar arasında uyumun olmaması, yeminli mali

müşavirlerin hukuki durumlarını belirsiz hale getirmekte ve meslek mensuplarının çalışma alanlarında uyumsuzluklar ortaya çıkarmaktadır.

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi ilgili Danıştay kararları da birbirinde farklılık göstermekte ve meslek mensupları için hazırlanmış olan 3568 sayılı yasada çokça yasal boşluklar bulunmaktadır ve bu yasanın mevcut hali ile meslek mensupları için ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılamadığı görülebilmektedir. Araştırmanın sonucunda elde edilen bulgulara bakıldığında şu öneri ve çıkarımlara ulaşılmaktadır:

- YMM'lerin yetkilerinin en az sorumlulukları kadar artırılması gerekmektedir
- Mesleki risk, cezai sorumluluk, teminat konularında özel bir fonun kurulması gerekmektedir.
- Tüm yetki ve sorumlulukları ayrı bir yasa altında yeniden düzenlenmeli ya da ilgili meslek yasası olan 3568 Sayılı Yasa'nın uzun vadede faaliyetlere uygun olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.
- YMM'lerin yapmış olduğu denetimin muhasebe denetimi zeminine tekrar kaydırılması gerekmektedir.
- Maliye Bakanlığı Bilgi sistemine tam yetki ile ulaşılması gerekmektedir.
- Mükelleflerin YMM'leri bir vergi inceleme memuru olarak görmemeleri gerekmektedir.
- YMM'lerin yapmış oldukları denetimin, idarece uygunluk denetimi olarak değiştirilmesi gerekmektedir.
- Tasdik hizmetinden kaynaklanan yasal ve idari sorumlulukların ivedi olarak düzenlenmesi gerekmektedir.
- Tasdik hizmetinden doğan ücretlendirme politikasının iyileştirilmesi ve ücret tahsilinin mükelleften değil, bağlı bulunulan YMM Odasından alınması gerekmektedir. Bu bağlamda görüşmeye katılan YMM'lerin çoğunluğu mükelleften ücret alma taraftarı değildir.
- Kısa vadede ise mevcut siyasal otoritenin yeminli mali müşavir odaları ile ilişki içine girip mevcut sorunlara çözüm bulmada yardımcı olması gerekmektedir.

Sonuç olarak ülkemizde hizmet veren yeminli mali müşavirlerin Türkiye dışındaki sertifikalı kamu denetçileriyle (CPA) aynı konuma gelmeleri ve mesleki birliğin sağlanabilmesi için gerekli düzenlemelerin ivedi olarak yapılması son derece büyük önem taşımaktadır.

BİBLİYOGRAFYA

- Bradford, Tiffany, Cpa or Accountant for Your Firm, CPA Journey, August,2007.
- Codnen, Tracye, Why Did'nt Our Auditors Find the Fraud? Wisconsin Law Journal, 2006.
- Fisher, David, Ankara YMM Odası, YMM'in Tasdikten Doğan Sorumlulukları, Panel Notları, Ankara, 2004.
- Gündoğdu, Burhan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Türmob Yayınları, Fersa Matbaası, 2005, Ankara
- Önder, Türkan, Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2001
- Güredin, Ersin, Denetim, Beta Basım Yayım A.Ş. , 1993, İstanbul
- Kaval, Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2005.
- Korkmaz Özcal, Baykara Bekir, Özel Salih, Kazıcı Kamil, Yağmurlu Salih, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları ve Yargı Süreci, Türkiye Diyanet Vakfı Yayın Matbaacılık, Ankara, 2005.
- İmregün, Oğuz, Kara Ticaret Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, 1996, İstanbul
- Moehrle,R. ,Stephen, Previts Gary John , Reynolds-Moehrle Jennifer A. The CPA Profession: Opportunities, Responsibilities and Services.
- Özel, Salih, Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Yaptırımları, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 2002.
- Özşahin, Gülfer, , Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu - Yeterlilik Etüdü, SPK Yayınları, Ankara, 2000.
- Seviğ, Veysi, YMM Karşıt İnceleme Yetkisi ve sorumluluğu, Dünya Gazetesi, 8 Eylül 2005.
- Tuncel, Atabey, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı Açısından Denetim ve Raporlama, Türmob Yayınları, Grup Matbaacılık A.Ş., Ankara, 2006.
- Yılcı, Münevver, Yıldız,Birol, Yeminli Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2001.
- Yükçü, Süleyman, Tektüfekçi Fatma, Yönetim danışmanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşi Mi? Muhasebe ve Denetime Bakış,Mayıs,2001.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

http://www.txcpa.net/the_cpa.htm 14/05/2008

Akgül, Başak Ataman, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, 2000, İstanbul
Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçindeki Rolü, Vergi Denetmenleri Derneği Eğit. Yay. Seri No:13, 2007, Ankara

Pekdemir, Recep, Muhasebe Mesleğinde yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yay. No:20, 1998, İstanbul

Şener Recep, Çiftçi, Yavuz, Fırat Aytekin, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniv. Basımevi, 2005, Muğla

Önder, Türkan, Batan Bankalar, Bağımsız Denetim Ve Meslek Ahlakı, Beta Basım Yay. Dağ., 2001, İstanbul

Pratt, Shannon P.; Reilly, Robert F.; Schweihs, Robert P. Valuing a Business : The Analysis and Appraisal of Closely Held Companies, McGraw-Hill Yay. 2000

Delaney, Patrick R.; Pany, Kurt.; Smith, Susan. Wiley CPA Examination Review : Auditing, John Wiley & Sons, Inc Yay. 2000, US.

Guy, Dan M.; Carmichael, D. R.; Lach, Linda, The CPA's Guide to Professional Ethics, John Wiley & Sons, Inc., 2001, US.

Spira F. Laura, The Audit Committee: Performing Corporate Governance, Kluwer Academic Publishers , 2002, US.

Shim, K. Jae, Dauber, Nick, Siegel G., Joel, The Vest Pocket CPA, John Wiley & Sons. Inc. 2005, US.

Verschoor, C., Curtis, Audit Committee Essentials, John Wiley & Sons. Inc. 2005, US.

Champaign, J., Jack, Auditinn Information Systems, John Wiley & Sons. Inc. 2003, US.

Carmichael, R., D., Whittington, Ray, O. , Graham , Lynford, Accountants’ Handbook Volume One: Financial Accounting And General Topics, John Wiley & Sons. Inc. 2007, US.

Guy, M., Dan, A. Lach, Carmichael and Linda, AEthics for CPAs: Meeting Expectations in Challenging Times, John Wiley & Sons. Inc. 2003, US.

Neal, L., Terry, Carcello, V., Joseph, Beasley, S. Mark, The Audit Committee Oversight Process, Contemporary Accounting Research Vol. 26 No.1 2009

Webster, E., Norman, The Meaning of Public Accountant, <http://www.jstor.org/stable/240198?origin=jstor-pdf> 05/12/2008

Donnel, R., George, What is a Certified Public Accountant?, <http://www.jstor.org/stable/239859?origin=jstor-pdf> 10/04/2009

The CPA Profession in Japan, The Japan Institute of Certified Public Accountants Pub. July, 2008

Gündoğdu, Burhan, YMM'lerin Sorumluluklarından Dolayı Takibi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 175, Temmuz , 2007

Özel, Salih, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde ETİK-I , Yaklaşım Dergisi, Sayı 191, Temmuz , 2000

Özel, Salih, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde ETİK-II , Yaklaşım Dergisi, Sayı 92, Ağustos , 2000

Aykın, Hasan, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Ve Kamu Görevlisi Kavramı, Yaklaşım Dergisi, Sayı 94, Ekim, 2000

Ateş, Kamil, Yeminli Mali Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları, Yaklaşım Dergisi, Sayı 146, Şubat, 2005

Kırbaş, Sabri, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, sayı 36, Aralık, 1995

Özel, Salih, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 49, Ocak, 1997

Karagöl, Yusuf, Vergi Hukuku Açısından YMM'lerin Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 134, Şubat, 2004

Uçar, Mustafa, Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yaklaşım Dergisi, Sayı 39, Mart, 1996

Boyalı, Cemal, Meslek Mensuplarının Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 66, Haziran, 1999

Karagöl, Yusuf, YMM'lerin Tam Tasdikten Doğan Sorumlulukları Nedeniyle Adına Salınan Tarhiyata Karşı Dava Açma Hakkı, E-yaklaşım, sayı 18, Ocak, 2005

Gülerman, Adnan, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişme Süreci, E-yaklaşım Dergisi, Sayı 3, Ekim, 2003

Sağmanlı, Metin, Almanya ABD Ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması, Yaklaşım Dergisi, Sayı 90, Haziran, 2000

Aygündüz, İbrahim, Halil, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Kaynaklanan Sorumluluğu, Yüksek Lisans tezi, M.Ü. Sos. Bil. Enst., İstanbul, 2006

Akkurt, Nedim, Mahmut, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları, Yüksek Lisans tezi, M.Ü. Sos. Bil. Enst., İstanbul, 2006