

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN
HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:
Hüseyin EROĞLU

İSTANBUL, 2016

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN
HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Hüseyin EROĞLU

Öğrenci No:

130000010

Danışman :

Yrd. Doç.Dr. Bünyamin GÜRPINAR

İSTANBUL, 2016

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 07/01/2016

Aday: **Hüseyin EROĞLU**



T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

07.10.2016

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim dalı *Kamu Hukuku* Programı yüksek lisans öğrencilerinden **13000010** numaralı **Hüseyin EROĞLU'nun** "*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "**Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Ve Cezai Sorumlulukları**" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 11.08.2015 tarih ve 2015/32 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince (b.c.) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~oyçokluğu/oybirliği~~ ile ~~Kabul/Red veya Düzeltme~~ kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. BÜNYAMİN GÜRPINAR



ÜYE
PROF. DR. MUSTAFA TOPALOĞLU



ÜYE
PROF.DR. MEHMET FİKRET GEZGİN

Adı ve Soyadı : Hüseyin EROĞLU
Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Bünyamin GÜRPINAR
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, 2016
Alanı : Hukuk
Anahtar Kelimeler : Sorumluluk, hukuki sorumluluk, cezai sorumluluk, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları

ÖZ

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI

Bu çalışmada kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında en büyük misyonu ve sorumluluğu üstlenmiş olan ve 1989 yılında 3568 Sayılı meslek yasasına kavuşan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki, Cezai ve Disiplin Sorumlulukları incelenmiş olup, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin tanımı yapılarak, meslek mevzuatına göre, mesleğin konusu, mesleğin kapsamı, mesleğin meslek mensubuna yüklediği sorumluluklar ortaya konularak, meslek mensubunun hukuki ve cezai sorumluluğuna gidilmesinde izlenen yol ve yöntemlerin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin tanımı yapılarak, mesleğin önemi, meslek mensubu olmanın genel ve özel şartları ve ilgili mevzuat açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, sorumlu, sorumluluk kavramlarının tanımından başlayarak, sorumluluk türleri, sorumluluğun kaynakları, cezai sorumluluk, suç ve suçun unsurları, mesleki sorumluluk, disiplin sorumluluğu kavramları tanımlanmak suretiyle kavramların kaynaklarına ve temeline inilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncübölümünde, meslek mensuplarına gerek 3568 Sayılı Meslek Yasası, gerekse 213 Sayılı VUK Mükerrer 227.maddesi ve Mükerrer 227.maddeye bağlı çıkarılan VUK tebliğleri, Meslek Yönetmelikleri ile tanımlanan hukuki sorumluluklar, hukuki sorumluluğun sınırları, meslek mensubunun hukuki sorumluluğuna gidilmesinde vergi denetim, vergi inceleme elemanlarınca yapılan sorumluluk tespitinin yasal dayanağının olmaması ya da vergi denetim elemanlarına verilen sorumluluğun tesbiti hususunda vergi denetim elemanlarınca yetki sınırlarının aşılarak meslek mensubunun müşterek müteselsil sorumlulukları hakkında hukuka aykırı tespitler yapılması, hukuka aykırı tespitlere dayanarak vergi ceza ihbarnamelerinin düzenlenmesi, meslek mensupları hakkında vergi suç raporlarının yazılarak ceza davalarının açılması, meslek mensubu hakkında tutulan vergi inceleme raporlarının meslek mensubunun bağlı olduğu meslek odasına intikal ettirilerek, kınama, geçici meslekten alıkoyma, meslekten men'e kadar uzanan boyutlarda yaptırımlarla karşılaşmasına yolaçan sürecin tekrar gözden geçirilmesi gerektiği, meslek mensubunun hukuki ve cezai sorumluluğuna gidilebilmesi için gerek 3568 Sayılı Meslek Yasası, gerekse 213 Sayılı VUK'da gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Name and Surname : Hüseyin EROĞLU
Supervisor : Asst. Prof. Bünyamin GÜRPINAR
Degree and Date : Master, 2016
Major : Public Law
Key Words : Responsibility, Legal Responsibility and Criminal
responsibility of certified public accountants.

ABSTRACT

LEGAL AND CRIMINAL LIABILITIES AND RESPONSIBILITIES OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

The reasons of the responsibilities and results, how to prevent the negative results of responsibilities, what should the certified public accountants take into account while they are preparing, signing and sending the tax declarations. Should they take into account the sides of public functions of preparing of tax declarations?

This study has analyzed the responsibilities of certified public accountants and the results of that responsibilities from law and other law sources.

The certified public accountants have public otorisations which are preparing, signing, sending by the electronic ways the legal tax declarations in Turkey. These otorisations have been regulated and given by laws and other related side law regulations. In this situation, we can say that there are otorisations and law responsibilities too. The responsibilities are the result of otorizations of certified public accountants. The limits of responsibilities of certified public accountants are not determine accuracy in Turkey. Tax Laws are not clear and dont include every kind of tax qualties, so judges can give wrong decides. The judges give decide about crimes of tax according to existing laws and other side law resources in Turkey.

The public tax auditors don't have authorisations to determine tax crimes. Only judges in the courts have the authorisation of determining of every kind of tax crimes in Turkish law. Although they determine and decide about the law and penalty responsibilities of certified public accountants. As a result, given decisions and prepared reports of tax guilt about certified public accountants by public tax auditors are rejected by tax courts, because of illegal and unenough decisions.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TANIMLANMASI, ÖNEMİ VE İLGİLİ MEVZUAT

1. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	4
1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Tanımı	4
1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi	5
1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Şartları	8
1.3.1. Genel Şartlar	8
1.3.2. Özel Şartlar	9
1.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu	10
2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MEVZUATI	10
2.1. Kanunlar	10
2.1.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	10
2.1.2. 213 Sayılı VUK Mük.227	10
2.2. Tüzükler.....	11
2.3. Yönetmelikler	11
2.4. Tebliğler	12

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SORUMLULUK VE SORUMLULUK TÜRLERİ

1. SORUMLU VE SORUMLULUK KAVRAMI TANIMI ÇEŞİTLERİ	14
2. HUKUKİ SORUMLULUK TANIMI ÇEŞİTLERİ	16
2.1. Sorumluluğun Derecesine Göre Sınıflandırma	17

2.1.1. Birinci Derecede Sorumluluk	17
2.1.2. İkinci Derecede Sorumluluk	17
2.1.3. Müteselsil Sorumluluk	17
2.2. Sorumluluğun Sınırları	18
2.2.1. Şahsi Varlığı İle Sorumluluk	18
2.2.2. Mal Varlığı ile Sınırlı veya Sınırsız Sorumluluk	19
2.3. Sorumluluğun Kaynakları	19
2.3.1. Sözleşmeden Doğan Sorumluluk	19
2.3.2. Haksız Fiilden Doğan Sorumluluk	19
2.3.3. Kanundan Doğan Sorumluluk	20
2.4. Zarar Veren Kusurunun Bulunup Bulunmadığına Göre Sorumluluk	21
2.4.1. Kusurlu Sorumluluk	21
2.4.2. Kusursuz Sorumluluk	21
2.5. Özen Borcundan Doğan Sorumluluk	22
2.5.1. Özen Borcu Kavramı Tanım, Açıklaması ve İçeriği	22
2.5.2. Özen Borcunun Vekilin Sorumluluğundaki Rolü ve Önemi	22
2.5.3. Özen Borcuna Aykırı Davranışın Hukuki Sonuçları	30
2.5.4. Özen Borcu Nedeniyle Sorumluluktan Kurtulma:	31
3. CEZAI SORUMLULUK	31
3.1. Cezai Sorumluluk Kavramının Tanımı	31
3.1.1. Başkasının Fiilinden Sorumluluk	32
3.1.2. Objektif Sorumluluk	32
3.1.3. Kusurlu Sorumluluk	32
3.1.4. Kişilik Yönünden Sorumluluk	33
3.2. Suçun Tanımı ve Unsurları	33
3.2.1. Suç ve Suçlunun(Fail) Tanımı	33
3.2.2. Suçun Unsurları	36
3.2.2.1. Kanuni Unsur (tipiklik)	36
3.2.2.2. Maddi Unsur	37
3.2.2.2.1. Hareket	37
3.2.2.2.2. Sonuç	37
3.2.2.2.3. Nedensellik	37

3.2.2.3.Hukuka Aykırılık Unsuru.....	38
3.2.2.4. Manevi Unsur(Kusurluluk)	38
3.3. Suçun Türleri	40
3.3.1. Genel Suçlar.....	40
3.3.2. Mahsus Suçlar.....	40
3.4. Suçta Ve Cezada Kanunilik İlkesi.....	40
3.5. Ceza	41
3.5.1. Ceza Hukukunda Suç Ve Ceza	41
3.5.2. Vergi Hukukunda Suç ve Ceza.....	41
4. MESLEKİ SORUMLULUK.....	41
5. DİSİPLİN SORUMLULUĞU	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI

1. SMMM'İN HUKUKİ SORUMLULUĞU	43
1.1. Sözleşmeden Doğan Sorumlulukları	49
1.1.1. Sözleşmenin Niteliğinin Tesbiti	49
1.1.2. Hizmet Akdi.....	50
1.1.3. İstisna Sözleşmesi (Eser Sözleşmesi).....	51
1.1.4. Vekâlet Akdi	52
1.1.5. Akitler Arasındaki Benzerlikler, Farklar Ve Sözleşmenin Niteliğinin Tesbiti.....	54
1.2. Kanundan Doğan Sorumlulukları	57
1.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'ndan Doğan Sorumlulukları	57
1.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumlulukları.....	58
1.2.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan Doğan Sorumlulukları	59
1.2.4. 4208 Sayılı Kararparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'dan Doğan Sorumlulukları.....	60
1.2.5. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu.....	60

1.2.6. 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu	61
1.2.7. 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'dan Doğan Sorumlulukları.....	62
1.3. Özen Borcundan Doğan Sorumlulukları.....	63
2. SMMM'İN CEZAİ SORUMLULUKLARI.....	64
2.1. SMMM'in İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarından Sorumlulukları.....	66
2.1.1. SMMM'in Vergi ZiyaiCezası'ndan Sorumlulukları ve Vergi Ziyai Suçunun Unsurları	67
2.1.1.1. Kanuni Unsur	67
2.1.1.2. Maddi Unsur	67
2.1.1.3. Manevi Unsur.....	67
2.1.2. Usulsüzlük Cezasında Manevi Unsur	68
2.2. SMMM'in Adli Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları'ndan Sorumlulukları.....	68
2.2.1. SMMM'in Kaçakçılık Suç ve Cezalarından Sorumlulukları.....	69
2.2.1.1. Kaçakçılık Suçu Oluşumu ve Unsurları.....	69
2.2.1.2. Kaçakçılık Suçuna İştirak	74
2.2.1.2.1. Maddi Menfaat Gözetme Durumu.....	77
2.2.1.2.2. Maddi Menfaat Gözetmeme Durumu.....	77
2.2.1.2.3. Azmettirme Durumu.....	78
2.2.1.2.4. Yardım Etme Durumu	79
2.2.2. Adli Nitelikli Ceza Mahkemeleri'nde Yargılanan Vergi Suç ve Cezalarında Cezaların Genel Olarak Uygulanma Şekilleri	80
2.2.2.1. Hapis Cezası (TCK'da öngörülen hapis cezaları ve hapis cezası çeşitleri).....	80
2.2.2.2. Kısa Süreli Hapis Cezasına Seçenek Yaptırımlar	81
2.2.2.3. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması (Hapis Cezasının Ertelenmesi)	83
2.2.3. Cezada İndirim Halleri.....	85
2.2.4. Ceza Zamanaşımı, Zamanaşımı Sürelerini Kesen Nedenler, Zamanaşımı Süresinin Hesabı	85
3. SMMM'İN MESLEKİ SORUMLULUKLARI.....	87
4. SMMM'İN DİSİPLİN SORUMLULUKLARI	87

5. SMMM'İN SORUMLULUĞUNA GİDİLEBİLMESİ ŞARTLARI	89
5.1. Beyannamelerin Mali Sorumluluğuna Gidilecek Meslek Mensubu Tarafından İmzalanmış Olması	92
5.2. Beyannamelerde Yer Alan Bilgilerin Defter Kayıtlarına ve Bu Kayıtların Dayanağını Teşkil Eden Belgelere Uygun Olmaması.....	93
5.3. Sorumlulukla Bağlantılı Olarak Bir Vergi Ziyasının Ortaya Çıkması.....	93
6. SMMM'İN SORUMLULUĞUNUN TESBİTİ	93
6.1. Vergi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İşlem	93
6.2. Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem	98
7. SMMM'İN SORUMLULUĞUNUN SINIRLARI	100
7.1. Ziyaa Uğratılan Vergi Aslı'ndan Sorumluluk.....	100
7.2. Vergi Ziyayı Cezası'ndan Sorumluluk	100
7.3. Gecikme Faizi'nden Sorumluluk	101
7.4. Gecikme Zammından Sorumluluk	102
7.5. Usulsüzlük Ve Özel Usulsüzlük Cezalarından Sorumluluk.....	103
8. SMMM'İN SORUMLULUĞUNU DÜZENLEYEN DİĞER MEVZUAT İÇERİKLERİ	104
8.1. Yönetmelikler	104
8.1.1. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve YeminliMali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik	104
8.1.2. Disiplin Yönetmeliği.....	104
8.1.3. Haksız Rekabet Yönetmeliği	105
8.2. Tebliğler	105
8.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri	105
8.2.2. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve SerbestMuhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.....	106
8.2.2.1. “4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ” ..	106
8.2.2.2. “6 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin SerbestMuhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerceİmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”.....	111

8.3. Meslek Yönetmelikleri	112
SONUÇ	124
KAYNAKÇA	128
ÖZGEÇMİŞ	

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BK	: Borçlar Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E	: Esas No
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s	: Sayfa
S	: Sayı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SUD	: Sınırlı Uygunluk Denetimi
Şti	: Şirketi
T	: Tarih
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği

TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Vb	: Ve Benzeri
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Kamu giderlerinin karşılanmasında kullanılan en temel kamu geliri hiç şüphesizdir ki vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin toplanmasında en çok karşılaşılan problemler, vergilendirilemeyen gelirler diğer adıyla **kayıtdışı** kalan gelirlerdir. Kayıtdışı gelirler, **kayıt içinde olup** muhasebe hileleri, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sahte fatura, sahte gider belgesi kullanılarak giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi, hiçbir belgeye dayanmayan gider kayıtları, satış hasılatının eksik gösterilmesi, eksik kaydedilmesi, satış faturalarında kayıtlı satış fiyatlarının olması gereken satış fiyatından düşük gösterilmesi, stok giriş ve çıkış miktarlarının yasal fireler dikkate alındıktan sonra kalan miktarlarının, dönem sonu stok kayıtlarının gerçeğe uygun olarak kayıt altına alınmaması gibi bazı nedenlerle kayıtdışı kalan ve vergilendirilemeyen gelirlerdir. Kayıtdışı gelirlerin en büyük bölümünü ise **hiç vergi kaydı olmayan** ve bu nedenle de hiçbir surette vergi geliri elde edilemeyen kesimdir. Gelişmekte olan ülke ekonomilerinde bu tarz tamamen kayıtdışı kalan gelirlerin büyük tutarlara ulaştığı da bilinmektedir. **Tamamen kayıtdışı olan, hiçbir vergi kaydı olmaksızın gelir elde edenlerin tespiti kayıt altına alınması, bunların gelirlerinin tespiti ve vergi mükellefi olarak kayıt altına alınması kamu otoritesinin görevidir.** Kayıtdışı kalan gelirlerin özellikle kayıtlı olan vergi mükelleflerinin kayıt içinde olmasına rağmen kayıtdışı kalan gelirlerinin kayıt içine alınarak adil olarak vergilendirilmesinin sağlanması, muhasebe kayıtlarının güvenilirliğine, şeffaflığına bağlıdır. Bu da meslek mensuplarının ne kadar önemli bir görevi üstlendiğinin ve icra ettiğinin göstergesidir.

Muhasebe mesleğini icra eden, çalışmamızın temel konusu olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, muhasebe kayıtlarının tek düzen hesap planına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve diğer Vergi Mevzuatı içeriklerine uygun olarak tutulmasını sağlayarak, gerekli olan mali tabloları hazırlayarak, verginin tam, doğru ve eksiksiz hesaplanmasını, yasal süreleri içerisinde vergi idaresine elektronik ortamda gönderilmesini

sağlamakla yetkilendirilmiş olup vergi mükellefi ile müşterek ve müteselsil sorumlu kılınmışlardır.

Birinci Bölümde, kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınmasında çok büyük bir misyonu üstlenmiş olan ve kendisine ağır hukuki ve cezai sorumluluklar yüklenmiş olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin tanımı, önemi, SMMM olabilmenin özel ve genel şartları ve SMMM mevzuatı ana hatları ile ortaya konulmuştur.

İkinci Bölümde, sorumluluk kavramı tanımı, sorumluluğun kaynakları ve genel olarak sorumluluk türleri incelenmiş, cezai sorumluluk, suç ve suçun unsurlarını mesleki sorumluluk, disiplin sorumluluğu kavramları tanımlanmak suretiyle kavramların kaynaklarına ve kavramların temeline inilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü Bölümde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki ve Cezai sorumlulukları geniş olarak incelenmiştir. Meslek mensubunun hukuki sorumluluğunun kaynakları arasında yer alan sözleşmeden doğan sorumluluk geniş ve detaylı olarak incelenmiştir. Meslek mensubu ile vergi mükellefi arasında yapılan hizmet sözleşmesinin niteliğinin ortaya konularak sözleşmede yazılı olmayan hususlarda meslek mensubunun hukuki sorumluluğuna gidilemeyeceği ortaya konulmuştur.

Bu bölümde hukuki ve cezai sorumluluk kavramları tanımlanmış, hangi durumlarda meslek mensubunun hukuki ve cezai sorumluluğuna gidilebileceği, sorumluluğun sınırları ve sorumluluğun tesbitinde kimlerin yetkili olduğu, tüm yönleriyle ortaya konulmuştur. Özellikle vergi denetim görevlilerinin vergi incelemeleri sonucunda düzenledikleri vergi inceleme raporlarında meslek mensuplarının hukuki sorumlulukları hakkında görüşlere yer verdikleri, meslek mensupları hakkında vergi suçu raporu düzenledikleri görülmektedir.

Vergi denetim görevlileri tarafından, meslek mensuplarının hukuki ve cezai sorumlulukları hakkında gerek 3568 Sayılı Meslek Yasası'nda ve gerekse 213 Sayılı VUK mükerrer 227 ve 213 Sayılı VUK 359.maddelerinde hüküm bulunmamasına rağmen salt Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan tebliğlere ve

yönetmeliklere dayanılarak vergi suçu raporları düzenlenmek suretiyle hukuka aykırı bir şekilde müşterek ve müteselsil sorumluluklarına gidildiği görülmektedir. Kamu gelirlerinin en önemli bölümünü oluşturan vergi gelirlerinin toplanmasında en önemli görevi üstlenmiş olan meslek mensuplarının hukuka aykırı uygulamalarla karşı karşıya kalmasını önlemek ve gerçek anlamda hukuki ve cezai sorumluluğuna başvurulması gereken meslek mensupları hakkında yargının gereksiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi amacıyla yasa düzenleyicinin meslek mensuplarının hukuki ve cezai sorumlulukları hakkında yasal düzenlemeleri yapması gerekmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TANIMLANMASI, ÖNEMİ VE İLGİLİ MEVZUAT

1. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Tanımı

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 2A/a,b,c maddesinde öncelikle mali müşavirlerin yapacağı işler sıralanmış, mesleğin konusu açıklanmış ve ardından da bu işleri yapanlar mali müşavir olarak tanımlanmıştır.¹

• **Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu ve mali müşavirlerin yapacağı işler:** Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

¹<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.3568&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=3568>

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 3'te Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'in tanımı şöyle yapılmıştır. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir: Kanununun 2/A-a-b-c maddesinde belirtilen işleri yapan meslek mensuplarını, ifade eder."²

"Mali Müşavirler, kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin özel ve genel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır."³

Bazı meslekler için, mesleğin gerektirdiği genel ve özel şartlar, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, mesleki yetkileri, sorumlulukları ve yükümlülükleri yasalarla ve yasalara bağlı çıkarılan tüzük, yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmiştir. Meslek mensuplarını bünyelerinde toplayan mesleki kuruluşlar Anayasa'nın 135. maddesinde, "**Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları**" olarak düzenlenmiştir. Kamu sektöründe görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar dahi bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yönü mevcut olup bunlar yasal düzenlemelerle kendilerine yüklenen görevleri gereği bazı durumlarda **kamu gücünü** kullanırlar. Serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği, görev, yetki, yükümlülük vesorumlulukları yasada belirlenen mesleklerden olup Anayasa'nın 135. maddesi kapsamındadır.⁴

1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi

Kamu hizmetlerinin görülebilmesi için bilindiği üzere Devletin bu giderleri karşılayabilmesi için bütçesi içerisinde en büyük payı vergi gelirleri oluşturmaktadır. Hal böyle olunca Devletin vergi gelirlerini tam olarak toplayabilmesi için etkin vergi denetimi yapması gerekmektedir. Etkin vergi denetimi ise vergi mükelleflerinin defter ve belgelerin uluslararası kabul görmüş

²<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.4650&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=mali+m%ufffd%ufffdavir>

³ "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Gerekçesi", Vergi Dünyası, S.95, Temmuz 1989, s.67.

⁴ Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Esas Sayısı : 1996/5 Karar Sayısı: 1996/26, Tarih: 26.6.1996

tek düzen muhasebe kurallarına ve vergi mevzuatına uygun olarak tutulmuş olmasına bağlıdır. Bu durumda meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır. 3568 Sayılı Yasa'nın gerekçesi incelendiğinde görüleceği üzere Mali Müşavirlik mesleğinin kamu hizmeti niteliği taşıdığı önemle vurgulanmıştır. Meslek mensupları vergi mükellefi ile Devlet arasında adeta köprü görevi görmektedir. Vergi Denetim kadrolarının yetersizliği, ihtisas vergi dairelerinin yeterince kurulmamış olması, vergi denetim birimlerinin sektörel bazda ihtisaslaşmamış olması gibi faktörler vergi denetimlerinin de istenilen düzeyde sonuç alamamasına ve **hukuka aykırı cezalı tarhiyatların yapılması** sebebiyet vermektedir. Bu durumda da meslek mensubuna ihtiyaç daha da önem arz etmektedir. Zira bazı meslek mensupları adeta bazı sektörlerde yoğunlaştığında adeta hizmet verdikleri sektörün bilimsel yönden uzmanı durumuna gelmektedirler. Devletin vergi gelirlerinin doğru ve adil olarak hesaplanarak beyanının sağlanması misyonunu üstlenmiş olan meslek mensupları esasında Vergi İdaresinin sağ kolu gibi görev ifa etmektedirler. Esasen meslek mensupları sadece vergilendirme amaçlı muhasebe kayıtları yapmamaktadır. Amaç sadece vergilendirmenin sağlanması değildir. Devlet dışında kalan kamuya karşıda mali tabloların doğru ve güvenilir şeffaf şekilde hazırlanmasını sağlayarak genel ekonomiye de yön verme özelliği vardır. Yatırım yapacak olan üçüncü kişilere, kardan pay alan hissedarlara da doğru ve güvenilir bilginin ulaşmasını sağlamaktan hukuken ve etik olarak da sorumludurlar.

Araştırmalar, Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleği ilişkisi açısından, vergi idaresince yürütülen vergi denetimlerinin yetersizliğinden hareketle meslek mensuplarının aktif rol almaları gerektiğini ortaya koymakta, vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılığın önlenmesinin ise muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracığına inanmaktadır.⁵

Meslek mensupları böyle bir görevi üstlenmişken aynı zamanda hukuka aykırı yasal dayanağı olmayan salt tebliğ ve yönetmelik hükümlerine dayanılarak

⁵Abdulkerim DAŞTAN, Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2, 2011.

yapılan vergi incelemeleri neticesinde müşterek ve müteselsil sorumluluk ve vergi suç raporları nedeniyle de haksız işlemlerle karşı karşıya bırakılmamalıdır.

Meslek mensubu S.M.M.M.'ler ile vergi mükellefleri arasında düzenlenen sözleşme 22.04.2015 tarihli YHGK kararı ile "vekalet sözleşmesi" olarak tanımlanmıştır. Bu sözleşmede meslek mensubunun yükümlülükleri, yapacağı işler ve bu yapılacak işler karşılığında alınacak net/brüt ücret, vergi mükellefinin meslek mensubunu karşı sorumlulukları yazılır ve taraflarca imzalanarak sözleşme kurulur.

Meslek mensubu S.M.M.M.'ler mesleklerini icra ederken vergi mükelleflerine karşı **bağımsız olmalıdırlar**. Sözleşme düzenledikleri vergi mükelleflerinin etkisinden, baskısından uzak olarak gerek meslek mevzuatı, gerekse de vergi yasaları ve diğer mevzuat hükümleri doğrultusunda bir yönüyle de "kamu hizmeti" niteliği olması özelliğiyle mesleklerini icra edebilmeleri gerekmektedir.

Meslek mensubu, sözleşmede yazılı ücreti, sözleşmenin diğer tarafı olan vergi mükellefinden hizmet verilen kişiden tahsil etme konusunda muhatap olmak zorundadır. Ayrıca meslek mensubu vergi mükellefi olan sözleşmenin diğer tarafı olan kişinin baskısına maruz kalarak kendisine sunulan aylık dönemler halindeki belgeleri defter kayıtlarına işlemesi ve elektronik ortamda vergi beyanlarının vergi idaresine göndermesi hususunda baskı ile karşı karşıya kalabilmektedir. Sözleşme kurulan vergi mükellefleri, vergi mevzuatına aykırı, usule aykırı, firmanın iş hacmi ile mütenasip olmayan gider belgelerinin kaydından tutun birçok hukuka aykırı "vergi suçu" sayılabilecek işlemlerin yapılması hususunda meslek mensuplarına baskı uygulayabilmekte bunun sonucunda da vergi incelemelerinde meslek mensuplarının hukuki ve cezai sorumluluklarına gidilebilmektedir. Bir tarafta sözleşmenin diğer tarafı vergi mükellefinin baskısı altında, diğer tarafta da "vergi suçu" kapsamında kamu otoritesi tarafından da hukuki ve cezai sorumluluğuna gidilen meslek mensupları iki tarafın arasında kalmış bulunmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere meslek mensubu mesleğini hiçbir etki ve tesir altında kalmadan tarafsız bir şekilde icra edebilmelidir. Bunun yolu da meslek mevzuatının ve aynı zamanda meslek mensupları hakkındaki hukuki ve

cezai sorumlulukları düzenleyen mevzuatın yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Yapı sektöründe uygulanmakta olan yapı denetim firma modelleri S.M.M.M. mesleği içinde uygulanabileceği değerlendirilmektedir. Yapı denetim firma modellerinde yapı denetimi yapan firma temsilcileri dahil olmak üzere firmada görev yapan mühendisler yapı denetim ücretlerinin tahsili konusunda yapı sahibi ile müteahhitle karşı karşıya kalmamaktadır. Yapı denetim ücreti hesaplandıktan sonra açılan yasal hesaplara yatırılmakta ve yapı denetim firması tarafından müşteri ile hiç muhatap olmadan tahsilat yapılmakta böylece yapı denetim firması bağımsız bir şekilde yapı denetim faaliyetini yapabilmektedir. Yapı denetim modeline benzer model S.M.M.M. mesleğinde de geliştirilebilecek ve uygulanabilecektir. Böylelikle bütçe gelirleri içerisinde en büyük yere sahip olan vergi gelirlerinin toplanmasında kilit rol oynayan meslek mensupları bağımsız çalışabileceklerinden kayıt içerisindeki kayıt dışılıklar önlenmiş olacak ve böylece vergi gelirlerinde önemli artışlar sağlanacaktır. Bunun içinde meslek mevzuatında yeni düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir.

1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Şartları

1.3.1. Genel Şartlar

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin genel şartları 3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 4.maddesinde sayılmıştır. Buna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları şunlardır:

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

- a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- b) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) **(5786 sayılı Kanununun 2'nci maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 26.07.2008)**⁶Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş

⁶**(5786 sayılı Kanununun 2'nci maddesi ile değişmeden önceki şekli)**Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap,

olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (**Anayasa Mahkemesi'nin 15.12.2011 tarih ve 28143 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.05.2011 tarih ve E:2008/80, K:2011/81 sayılı Kararı ile iptal edilen ibare, Yürürlük: 15.12.2012**)⁷ zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

1.3.2. Özel Şartlar

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları 3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 5.maddesinde sayılmıştır. Buna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları şunlardır:

A) Serbest muhasebeci malî müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır.

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) (**5786 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 26.07.2008**) En az üç yıl staj yapmış olmak.

rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

⁷(Anayasa Mahkemesi'nin 15.12.2011 tarih ve 28143 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.05.2011 tarih ve E:2008/80, K:2011/81 sayılı Kararı ile iptal edilmeden önceki şekli) "millî savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk",

c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

(5786 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 26.07.2008) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.

B) (5786 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılan fıkra, Yürürlük: 26.07.2008)

1.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 2A maddesinin a,b,c bentlerinde yazılı işler mesleğın konusunu oluşturmaktadır.

2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MEVZUATI

2.1. Kanunlar

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleği ile ilgili kanunlar, 3568 Sayılı Meslek Kanunu ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ilgili maddeleri olup aşığıda kanunların adları belirtilmiştir.

2.1.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

3568 Sayılı Meslek Yasası ile, mesleğın tanımından başlayarak, meslek mensuplarının tanımı, serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin genel ve özel şartları, meslek mensuplarının sorumlulukları ve diğer konular düzenlenmiştir.

2.1.2. 213 Sayılı VUK Mük.227

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 227.madde ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere, vergi mükelleflerine ait vergi beyanlarının

hazırlanarak imzalanması ve elektronik ortamda gönderme yetkisi ve meslek mensuplarının hukuki sorumlulukları belirtilmiştir.

2.2. Tüzükler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mevzuatı ile ilgili olarak tüzüğe rastlanılmamıştır.

2.3. Yönetmelikler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleği ile ilgili yönetmeliklerin adları aşağıda sayılmıştır:

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet Ve Reklam Yasağı Yönetmeliği,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye Aidatları İle Birlik Paylarının Tesbitine Ait Yönetmelik,
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik,
- Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kaşe Kullanma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- Yeminli Mali Müşavirlik Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği,

- Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik,
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik,
- SM, SMMM ve YMM Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri, Sınav Esasları Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik,
- SM, SMMM ve YMM'lerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik,
- SM, SMMM ve YMM Geçici Kurul Değerlendirme ve Sınav Komisyonlarının Kurulması ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik.

2.4. Tebliğler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mevzuatı ile ilgili tebliğler ana başlıkları ile aşağıda yazılmıştır.

- SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği,
- 29.06.1997 tarihli Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 4),
- 27.02.1998 tarihli Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No:5),

- 04.05.2013 Tarihli Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali M¼şavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 6).

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SORUMLULUK VE SORUMLULUK TÜRLERİ

1. SORUMLU VE SORUMLULUK KAVRAMI TANIMI ÇEŞİTLERİ

Hukuki bir zarar meydana geldiğinde bu zararı tazmin etmekle yükümlü kişi **sorumlu** olarak tanımlanır.

Sorumluluk değişik nedenlerden doğabilir. Bunlar;

- sözleşmeden,
- haksız fiilden dolayı (6098 Sayılı 49.madde)
- kanun hükmünden dolayı

Sorumluluk ise, Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.⁸

Sorumluluk Müessesesinin Getirilmesindeki Amaç:

Sorumluluk müessesesine Türk Hukukunda yer verilmesinin amacı vergi hukuku ve özel hukuk açısından farklı özelliklere sahiptir.

a- Özel Hukuk Alanında

Temel amaç, zarara uğrayanın zararının en hızlı şekilde giderilmesidir. Hukuki sorumluluk müessesesinin kullanılması yoluyla, zarara uğrayanın zararının giderilmesini bu zararın doğrumuna neden olan sorumluların herhangi birinden veya tamamından isteyebilmesi mümkündür. Sorumluların herhangi birinden doğan zararın giderilmesini isteyebilme hakkı sorumluluk müessesesinin verdiği en büyük haktır. Bazı durumlarda asıl borçluya ulaşmak

⁸ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>

mümkün olamamaktadır. Bu durumda sorumlulardan birine başvurulabilmektedir.

b- Vergi Hukuku Alanında

Vergi sorumluluğu müessesinin temel amaç, vergi alacağını asıl vergi mükellefi dışında asıl vergi mükellefine ödeme yapan gerçek ya da tüzel kişilere ödeme yapma sırasında vergi kesintisi yapma (tevkifat) yükümlülüğü (sorumluluğu) getirmek yoluyla **vergi alacağını kaynağında teminat altına almaktır.**

Vergi hukukunda sorumluluk değişik şekillerde doğabilir. Bazı vergi türlerinde verginin ödenmesi bakımından asıl mükellefi değil de bir başka mükellefi ya da kişiyi sorumlu olarak kabul eden uygulama şekli vardır ki bu tür uygulama “**sorumluluk müessesisi**” olarak tanımlanmaktadır.

İşçi ücret ödemelerinde işçinin ücret bordrosunda Gelir Vergisi mevzuatına göre gerekli gelir vergisi ve Damga Vergisi mevzuatına göre de damga vergisi kesintileri yapılmak suretiyle vergi idaresi ücret geliri elde eden işçilerle tek tek değil de işveren durumundaki asıl vergi mükellefine vergi kesinti yapmak ve vergi dairesine ilgili vergi yasalarında belirtilen yasal sürelerde ödeme sorumluluğu getirmiştir. Tacir, çok sayıda çiftçiden mal alışı yaptığında ödeme yaparken çok sayıda çiftçiden gelir vergisi kesintisi yapma sorumluluğu getirilmesi de vergi idaresinin çok sayıda çiftçi ile muhatap olmadan taciri vergi kesintisi yapmaktan sorumlu tutması vergi sorumluluğu müessesinin uygulamalarından biridir. Vergi idaresi, vergi sorumluluğu müessesisi yoluyla, kayıt dışı kalarak vergilendirilemeyen bazı gelirlerin vergilendirilmesini sağlayarak ve aynı zamanda da vergi alacağının belirli kısmını vergi sorumluluğu müessesisi uygulaması yoluyla hızlı ve etkin bir şekilde tahsil edebilme imkanı elde etmiş olmaktadır.

Vergi sorumluluğu vergi kesmek zorunda olanlar - **müteselsil sorumluluk** şeklinde de düzenlenmiş bulunmaktadır. Müteselsil sorumluluk uygulamasının getirilmesindeki temel amaç hiç kuşkusuz idarenin vergi alacağının teminat altına alınmasıdır.

2. HUKUKİ SORUMLULUK TANIMI ÇEŞİTLERİ

Kişi aşağıdaki hallerde sorumlu tutulabilir. Kişi,sözleşmeden, haksız fiilden, kanundan dolayı, bir zararı gidermekten, bir şeyi yapmaktan sorumlu tutulabilir. Sorumluluğu nereden doğarsa doğsun, **kişinin zararı giderim yükümlülüğü** ise **sorumluluk** olarak tanımlanabilir.

Hukukta sorumluluk, dar anlamı ile, alacaklının borçlunun malvarlığına yönelebilmesi ve hakkını bu malvarlığı üzerinden cebren alabilmesi imkanını ifade eder. Diğer yandan sorumluluk, bir kimsenin zarar veren bir olgudan ötürü giderimle yükümlü olduğunu ve bu anlamda başkasının zarar görmesini gerektiren bir şeyden ötürü (bir şey için) ya da bir kimseden ötürü (bir kimse için) ortaya çıkan zararın giderim yükümlülüğünü anlatır.

“Sorumluluk” kavramı Fransızca “Responsabilite”, Almanca “Haftung” (İsviçre Borçlar Kanunu Md. 41, 99), “Haftpflicht”, “Haftbarkeit” veya “Liability” deyimleri ile ifade edilir. Bu kavram aynı zamanda “eylemlerden sorumlu tutulabilme yeteneği” anlamında da kullanılır. Bu son anlamda sorumluluk, medeni hakları kullanma ehliyetini anlatır. (İsviçre Medeni Kanunu md. 12, Türk Medeni Kanunu md. 9). Diğer bir deyişle haksız ve kusura dayalı bir eylemden sorumlu tutulma yeteneğini gösterir.⁹

Türk Hukuk sözlüğü sorumluluğu, “riyeti lazım gelen kaideye aykırı hareketin hesabını verme” şeklinde tarif etmektedir. Şüphesiz ki bu, kelimenin sözlük anlamıdır. Fakat sorumluluk hukuki bakımdan ele alınacak olursa amaç geniş ve kapsamlı bir mahiyet taşıdığı anlaşılacaktır. Öyle ki, her hukuk dalında sorumluluk çeşitli anlam ve kimliklere bürünmektedir.¹⁰

Borçlar hukukunda, sorumluluk sözcüğü iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bu anlamlardan ilki borcun kaynağını ifade eder. Bu anlamda, sorumluluk sorumlu kişinin neyden sorumlu tutulacağını belirtir. Bu nedenle

⁹HenriCescheaux, Pierre Tercier, Sorumluluk Hukuku, (Çeviren: Salim Özdemir), Ankara: 1983, s.1’den Yılmaz Cakan, Türk Hukuk Sisteminde sorumluluk Müessesesi, Bu Müessesenin Vergi Hukuku Açısından İrdelenmesi, Yayımlanmamış etüd, İzmir: 1996 s. 7

¹⁰Zahit İmre, Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri, İstanbul: 1949, s. 5’den Yılmaz Cakan, age., s. 7

söz konusu sorumluluk için “...den sorumluluk” ifadesi kullanılır. Sorumluluk kavramının ikinci anlamı ise, alacaklının, devletin yetkili organları aracılığıyla borcunu yerine getirmemekte direnen borçlunun mal varlığına el atmasıdır. Bu nedenle söz konusu sorumluluk için “ile sorumluluk” ifadesi kullanılır.¹¹

2.1. Sorumluluğun Derecesine Göre Sınıflandırma

2.1.1. Birinci Derecede Sorumluluk

Kişinin herhangi bir borçtan dolayı doğrudan doğruya ve birinci sırada sorumlu tutulması halidir.

2.1.2. İkinci Derecede Sorumluluk

Birinci derecede sorumlu olan asıl borçluya başvurularak başvurunun sonuçsuz kalması durumunda kişinin sorumlu olduğu sorumluluk türüne **ikinci derecede sorumluluk** diyebiliriz.

2.1.3. Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil; Arapça bir sıfat olup, “silsile” den gelmektedir. Teselsül eden zincir gibi birbirine bağlı olan, zincirleme anlamındadır. Teselsül ise aynı kelimenin isim halidir.¹²

Zarara uğrayanın, görülen zararı tazmin ettirmek için istediği sorumlu ya da sorumlulara gidebilmesi şeklinde olan sorumluluk müessesesi müteselsil sorumluluk olarak tanımlanır. Müteselsil sorumlulukta her bir sorumlu zararın giderilmesinden her biri ayrı ayrı ve zararın tamamının giderilmesinden sorumludur. Zarara uğrayan sorumluların içinden dilediği birine yada tamamına birlikte başvurarak zararın giderilmesini isteme hakkına sahiptir. Müteselsil sorumlulukta sorumluların her biri borcun tamamından sorumludur.

11 Mehmet Ayan, Borçlar Hukuku Genel Hükümler”, Mimoza Yayınları, Konya, 1998, s.67

12 Ferit Develioğlu, Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, Ankara 1978’den Bekir Baykara “Vergi Sorumluluğu,

Zararı tazmin eden müteselsil sorumlulardan biri diğer sorumlulardan rücu hakkına sahiptir. Zararı giderilen taraf, zararı giderildikten sonra diğer sorumlulara başvuramayacaktır.¹³

Rücu hakkına sahip birden çok borçlunun mevcut olması durumunda ise, rücu alacağı bunlar arasında teselsül ilkesine göre belirlenmemekte, her birinin rücu payına göre belirlenir.¹⁴

Zarar veren müteselsil sorumlulardan birinin, tazminatın tamamını ödemesi durumunda, borç ortadan kalkacaktır. Zarar gören, diğer müteselsil sorumlu durumunda olan zarar verenlerden tazminat talep edemeyecektir. Bu açıklamalar icra takibinde de geçerlidir.¹⁵

Müşterek sorumluluk; birden fazla kişinin kusuru sonucunda zararın ortaya çıkması durumunda, zarar verenleri, verilen zarardan doğan borçtan hisseleri oranında sorumlu tutan bir sorumluluk türüdür. Kusur, zarara neden olanların ortaklaşa kastından doğabileceği gibi, ortak kasıt amaç olmaksızın bir birinden tamamen bağımsız ihmallerden de ortaya çıkabilir. Öyle ki, kusurlu fiillerden, sorumlulardan birinin kastı diğerinin ihmali ile zarar meydana gelmiş olsa dahi müşterek sorumluluğun varlığından bahsedilecektir.¹⁶

2.2. Sorumluluğun Sınırları

2.2.1. Şahsi Varlığı İle Sorumluluk

Şahsi varlığı ile sorumluluk, günümüzde uygulanma imkanı hukuken mümkün olmayan sorumluluk türlerinden biridir. Bu tür sorumlulukta, borçlunun borcundan dolayı kendi şahsi varlığı ve bedeni ile sorumlu olması sözkonusudur. Alacaklı alacağını tahsil edebilmek için borçlunun kendisini alabilir, borçlu

¹³ Vergiden sorumluluk ve VUK'nun 11'inci maddesine göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk" Vergi Dünyası, sayı 222 (Şubat 2000), s. 32-37

¹⁴ Fikret Eren, Türk Borçlar Hukuku, İstanbul 2003, s. 1153

¹⁵ Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümleri, İstanbul: Beta Yayınları, Cilt 1, 6. baskı , 1998, s.811-812

¹⁶ Kemal Tahir Gürsoy, Birden Fazla Kimselerin Aynı Zarardan Sorumluluğu, <http://www.google.c.m=bv.41248874,d.bGE-auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1973-30-01-04/AUHF-1973-30-01-04-Gursoy2.pdf>. s.62. _Erişim Tarihi:16.05.2015

üzerinde satmak, borçluyu öldürmek, borçluyu köle gibi kullanmak dahil her türlü seçeneği kullanma hakkına sahiptir.

2.2.2. Mal Varlığı ile Sınırlı veya Sınırsız Sorumluluk

Borçlunun borcu nedeniyle mal varlığı ile sorumlu olduğu sorumluluk şeklidir. Mal varlığı ile sorumluluk iki şekilde görülmektedir.

Mal varlığı ile sınırlı sorumluluk; Borçlunun malvarlığının bir bölümü ile bir kısmı ile sorumlu tutulduğu sorumluluk şeklidir.

Mal varlığı ile sınırsız sorumluluk; Borçlunun borcu nedeniyle mal varlığının tamamı ile sorumlu olduğu sorumluluk şeklidir.

2.3. Sorumluluğun Kaynakları

2.3.1. Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Yapılan bir sözleşmede yazılı olan edimlerin taraflarca yerine getirilmemesi neticesinde ortaya çıkan sorumluluk şeklidir. Tarafların yüklendiği edimi-borcu yerine getirmemesi sebebiyle doğan zararı tazmin etmekle yükümlü olduğu sorumluluk şeklidir. Bu tür sorumlulukta sorumluluğun doğabilmesi için bir sözleşmenin varlığı şarttır.

2.3.2. Haksız Fiilden Doğan Sorumluluk

Haksız fiil: Hukuk kurallarına uyulmaması nedeniyle hukuka aykırı fiil ya da fiillerle bir zarara sebebiyet veren fiiller “haksız fiil” olarak tanımlanır.

Haksız fiilde taraflar arasında daha daha önceden düzenlenmiş hukuki bir ilişki yoktur. Haksız fiil sebebiyle bir zarar oluşmuş ise, zarara neden olaranların zarar görenlerin zararlarını tazmin etmek mecburiyeti ve hukuki sorumluluğu sözkonusudur. Zarar verenlerin zararı tazminat zorunluluğu haksız fiilden doğmaktadır.

Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı tazmin etmekle yükümlüdür.

Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür (6098 Sayılı Borçlar Kanunu Madde 49).¹⁷

Buna göre haksız fiilin varlığından sözedebilmek için;

- Hukuka aykırı bir fiil meydana gelmeli,
- Fail kusurlu olmalı,
- Eylem sonunda manevi veya maddi bir zarar doğmalı,
- Ortaya çıkan zararlar hukuka aykırı fiil arasında neden-sonuç (illiyet bağı) olmalıdır.

2.3.3. Kanundan Doğan Sorumluluk

Hukuka aykırı eylemleri ile zarara yolaçanlar ile zarar görenler arasında herhangi bir sözleşmeye dayanmayan, haksız fiil sonucu olmayan, kanun hükümleri gereği doğan sorumluluk şeklindedir.

Kanundan doğan sorumluluğa örnek olarak; Noterler, taşıt alım satım işlemlerinde gerekli harçların tam ve doğru ödenmesinden, mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludurlar.

¹⁷<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>,

2.4. Zarar Vereninin Kusurunun Bulunup Bulunmadığına Göre Sorumluluk

2.4.1. Kusurlu Sorumluluk

Sorumluluk türlerinden kapsamı en geniş olan sorumluluk şekli **kusur** sorumluluğudur. Bu tür sorumluluk, zarar veren kişinin kusurlu davranışına dayanması sebebiyle “kusur sorumluluğu” olarak nitelendirilmektedir.¹⁸

Dar anlamda haksız fiil sorumluluğunda, “kusur” sorumluluğun kurucu unsurudur. Burada kusur olmadan “sorumluluk olmaz” ilkesi geçerlidir.¹⁹

Kusurlu sorumlulukta, zarar verenin zarardan sorumlu tutulabilmesi için kast, ihmâl veya değişik nedenlerle zararın oluşumuna, zararın doğmasına sebebiyet vermesi gerekir.

Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.²⁰

2.4.2. Kusursuz Sorumluluk

Kusursuz sorumlulukta, zarar verenin sorumluluğuna gidilebilmesinin temel şartı fiil ile zarar arasında sebep-sonuç ilişkisinin (illiyet bağının) mevcut olmasıdır. İlliyet bağının kesintiye uğramaması gerekmektedir. Mücbir sebep, beklenmeyen durum ya da üçüncü kişinin eylemleri ile kesinti oluşmaması gerekmektedir.

Haksız fiilden sorumluluğun sözkonusu olması için, illiyet bağı ve hukuka aykırılık unsurlarından başka, zarar verenin davranışının kusurlu olması gerekir.²¹

¹⁸Mustafa Topaloğlu, Madencinin Hukuki Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ANKARA 1988, s.8.

¹⁹⁻¹⁸ Mustafa Topaloğlu, Madencinin Hukuki Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ANKARA 1988, s.8.

²⁰<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>,

2.5. Özen Borcundan Doğan Sorumluluk

2.5.1. Özen Borcu Kavramı Tanım, Açıklaması ve İçeriği

Özen geniş anlamıyla; borçluya, yapılması taahhüt edilen (edimin) işin, işlemin, eylemin amacına ulaşması, vekil edenin bu işlem ve eylemler sonucunda zarar görmeksizin isteğine ulaşabilmesi için, işi, eylemi, hizmeti üstlenenin eğitim gibi nitelikleri, liyakatı, mesleki tecrübesi gibi özellikleri nedeniyle kendisinden beklenen en üst düzey çabayı harcaması, emeği sarfetmesidir.

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 471.maddesi “Yüklenici, üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır.

Yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun ve sorumluluğun sınırlarının belirlenmesinde, yüklenilen işe benzer işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken meslekî kurallara ve mesleki mevzuata uygun davranışları esas alınır.

2.5.2. Özen Borcunun Vekilin Sorumluluğundaki Rolü ve Önemi

Özen Borcu : Özen, gerek yabancı dillerde gerek Türkçe’de birden fazla anlamı olan bir kavramdır.

Özenin bazı anlamları; doğruluk, titizlik, dikkat, itinalık, özen ve doğruluk, özenlilik, genişlik, kesinlik, vazife hissi.²²

Özenin temelinde, borçluya (burada vekile) taahhüt ettiği iş, hizmet, işlem veya fiilin gereği gibi sonuçlanması için belirli bir çaba sarfetmesi gerekliliği yatmaktadır. Yasa koyucu, bir kimseye, başka bir kişiye zarar sebebiyet

22 Veysel Başpınar, Vekilin Özen Borcundan Doğan Sorumluluğu, Yetkin Yayınları, Ankara 2004 s.121

vermemesi için, özel bir gayret sarfetmek mecburiyetini yükleyebilir. İşte özen, bu gibi hallerde, borçlunun(vekilin) sarfına mecbur olduğu faaliyetin adıdır.²³

Borçlunun, kendisinden beklenen ve borcun ifası için zorunlu olan, irade, azim, itina ve dikkati göstermesi gerekmektedir.

Ayrıca yapılan iş, yapılan işlem veya tahhüt edilen edim için, borçlunun şahsında bulunması şart olan;

- bedeni ve fikri özellikler de özen kavramı içerisinde yer almaktadır.

Bahsedilen niteliklerin yokluğu, borçlunun(vekilin) ifasını üstlendiği edim için gerekli özenin gösterilmemesi anlamına gelmektedir.

Bu açıdan özeni; “...asıl borcun(vekaletin) ifası için, zaruri dikkat, itina, fikri ve bedeni yetenek gibi, borçludan istenen özelliklerin tamamı” olarak tanımlamak mümkündür.²⁴

Özen Borcunun Muhtevası Ve Kapsamı :

Vekalet rızai bir sözleşmedir. Bu nedenle, vekalet sözleşmesinin muhteva ve kapsamı 6098 Sayılı Borçlar Kanunu .m.26-27 hükümlerine aykırı olmamak şartıyla taraflarca serbest tesbit edilebilir.

Sözleşmenin tarafları, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler. (6098 Sayılı Borçlar Kanunu 26.madde)

Yasanın emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür. (6098 Sayılı Borçlar Kanunu 27.madde)

Sözleşme içeriği hükümlerin bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemeyecektir. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin

23 Veysel Başpınar, age, s.123.

24 İzveren, İhtimam, s.1310; Erdoğan, İhsan; İşçinin Özen Borcu, GÜİİBFD.C.1, S.1-2, s.137-138.

yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olacaktır. **(6098 Sayılı Borçlar Kanunu 27.madde)**

Vekilin özen borcunun tesbitinde, vekalet sözleşmesinin içeriğinin büyük önemi vardır. Çünkü taraflar, vekalet sözleşmesini, sözleşme serbestisi içerisinde imzalamış olabilirler. Vekilin **özen borcundan doğan sorumluluğunun tesbitinde**, benzer alanda iş ve hizmetleri üstlenen basiretli bir vekilin göstermesi gereken davranış esas alınır.²⁵

Sözleşmede özen konusunda kanundaki ölçüden daha yüksek bir ölçü öngörülmüş ise, buna göre hareket etmek gerekir.²⁶

Vekilin özen borcunun sınırları ve derecesi, sözleşmenin taraflarınca somut sözleşmede tayin edilmiş olabilir. 6098 Sayılı B.K. 504.maddesinde “Vekâletin kapsamı, sözleşmede açıkça gösterilmemişse, görülecek işin niteliğine göre belirlenir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Vekâlet, özellikle vekilin üstlendiği işin görülmesi için gerekli olan hukuki işlemlerin yapılması yetkisini de kapsar.

Vekil, özel olarak yetkili kılınmadıkça dava açamaz, sulh olamaz, hakeme başvuramaz, iflas, iflasın ertelenmesi ve konkordato talep edemez, kambiyo taahhüdünde bulunamaz, bağışlama yapamaz, kefil olamaz, taşınmazı devredemez ve bir hak ile sınırlandıramaz.”²⁷

hükmü yeraldığından, özenin ölçüsünün belirlenmesinde;

- vekilin üstlendiği işin niteliğinin önemi büyüktür.

Bu sebeple, önce sözleşmeye bakmak gerekir. Gerçekten de;

- vekaletin kapsamı,

²⁵ 6098 Sayılı B.K. 506,

²⁶ Veysel Başpınar, a.g.e. s.125.

²⁷<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>,

- sözleşme şartlarının, hükümlerinin gereği gibi ifa edilip edilmediğinin tesbitinde büyük öneme sahiptir. Bu nedenle, vekaletin kapsamı tesbit edilirken, sözleşmedeki hükümler tek başlarına değerlendirilmemeli, sözleşmenin tüm hükümleri dikkate alınarak, yorumlanacak kaydın diğer hükümler ile ilişkisi ve bağlantısı da dikkate alınması gerekmektedir.

Vekilin özen borcunun belirlenmesinde başka bir önemli husus ta,

- vekaletin ücretli olup olmadığıdır.

Gerçekten de, vekilin özen borcu ve bu borca aykırı davranması halinde sorumluluğu, tarafların yaptıkları sözleşmede vekil için

- geniş anlamda ücret, yani bir ivaz(bedel) kararlaştırmalarıyla, yakından ilgili bulunmaktadır.

Şayet vekil, ifasını üstlendiği iş veya hizmeti(edimi) ücretsiz olarak kabul etmiş ise, özen borcu daha hafif olacaktır. Ücretsiz vekalette, vekilin özen borcu ve özen borcundan dolayı sorumluluğu bir çok hukuk sisteminde daha hafif olarak belirlenmiştir.

Vekil, üstlendiği iş veya işlemi(edimi) ifa için ;

- kanun ve sözleşme hükümleri ile kendisine yüklenen yükümlülükler uymak,

- gerekli her türlü dikkat ve özeni göstermek zorundadır.

Aksi durumda gerekli özeni göstermediğinden sonuçlarından sorumlu olur.

Vekil, vekâlet borcunu bizzat ifa etmekle yükümlüdür. Ancak vekile yetki verildiği veya durumun zorunlu ya da teamülün müsaade ettiği durumlarda vekil, işi başkasına yaptırabilir. Vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, **sadakat ve özenle yürütmekle** yükümlüdür. Vekilin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alanda iş

ve hizmetleri üstlenen basiretli bir vekilin göstermesi gereken davranış esas alınır.²⁸

- “vekalet verenin haklı menfaatlerini gözetme”

- “sadakat ve özenle yürütme”

- “benzer alanda iş ve hizmetleri üstlenen ileriye gören-basiretli bir vekilin göstermesi gereken davranışı gösterme”

şeklinde anlaşılması gerektiği kabul edilmektedir. Bu sebeple, vekil, 6098 Sayılı Borçlar Kanunu 506. maddeye göre, üstlendiği işin ifası için, gerekli olan

- fikri ve bedeni kabiliyete sahip değil ise, sözleşme kurulurken bu yetenekler kendisinde varmışçasına hareket etmesi neticesinde doğacak zararlardan sorumluluğu sözkonusu olacaktır.

Çünkü böyle bir durumda, vekilin üstlendiği işin ifası konusunda müvekkilini hataya düşürdüğü kabul edilmektedir.

Örneğin, vekilin mevzuatını, hukuk sistemini hiç bilmediği bir ülkenin hukukuna göre, yürütülecek bir davada, bir kimsenin savunmasını üstlenmesinde vekilin sorumluluğu sözkonusu olacaktır. Vekil, böyle bir durumda müvekkiline karşı dürüst davranmamış, müvekkili yanıltmış; onun **kendisinden beklediği vasıflar ile ilgili olarak hataya düşmesine sebep olmuştur**. Böyle yanıltıcı bir davranış aynı zamanda 4721 Sayılı Türk Medeni Kanun 2.maddede **“Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır”** yeralan dürüstlük kuralına da aykırı olup, şartları var ise, vekilin güven sorumluluğuna yolaçabilir.

Serbest meslek mensubunun, avukatın göstereceği özenli davranışta,

- **hekimin ve mimarın göstereceği özen ölçüsü aranmalıdır.**

²⁸ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu 506.madde, Başbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>

Yargıtay Kararlarında da aynen; “ Avukatın özen borcu, alelade vekilin özen borcundan çok daha farklıdır.²⁹

“ Avukat, mesleğinin gerektirdiği uzmanlığın bütün gereklerini kullanmalıdır. Avukatın görevi, olayları mantıki şekilde değerlendirerek, bütün öngörülmesi gereken şeyleri dikkate almaktır. **Avukatlar genellikle bilinen ve kabul edilen kural ve usulleri bilmedikleri taktirde sorumlu olurlar.**³⁰

Avukatlık mesleğinde olduğu gibi, bazı mesleklerde de ünvanın elde edilmesinde belirli eğitim ve mesleki formasyon şartı aranmaktadır.Gerçektende Avukatlık Kanunu’na göre avukatlık ünvanının elde edilebilmesi için, Türk Hukuk Fakültelerinden mezun olmak, yabancı devlet hukuk fakültelerinden mezun olanlar bakımından ise, Türk hukuk fakültesi programına göre eksik olan dersleri başarıyla vermiş olmak gerekmektedir. Staj ve avukatlık sınavının başarılmış olması gerekmektedir. Söz konusu hükümler dikkate alındığında **avukatın özen borcunda subjektif ölçünün esas alınamayacağı ortaya çıkmaktadır.**³¹

“ ... Vekilin gerekli özeni göstermesine rağmen sonucun elde edilememesinin rizikosu vekile yüklenemez. Bu riziko müvekkil üzerinde kalır.”³²

Kurtuluş Beyyinesi:“Sorumlu kişinin özen ödevini yerine getirdiğini veya özen ödevini yerine getirirse bile, yine zararın ortaya çıkacağını ispat ederek sorumluluktan kurtulma imkanı vardır.”³³

Uzmanlığı gerektiren bir iş, bir hizmet, meslek veya sanat, ancak kanun ya da yetkili makamlar tarafından verilen izinle yapılabiliyorsa, borçlunun hafif

²⁹(Yargıtay 13.HD. E.8301, K.2325, T.01.03.1991)

³⁰(Yargıtay 13.HD. E.8052, K.825, T.04.02.1993)

³¹Şenocak, K.s.334 vd.

³²(Yargıtay 13.HD. E.7902, K.1070, T.05.02.1991)

³³Mustafa Topaloğlu, Madencinin Hukuki Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ANKARA 1988, s.10.

kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin önceden yapılan anlaşma daha sözleşme kurulurken yok hükmünde olmuş olacaktır.

Uzmanlığı gerektiren bir iş, bir hizmet, meslek veya sanat, ancak kanun veya yetkili makamlar tarafından verilen izinle, ruhsatla yürütülebiliyorsa, borçlunun yardımcı kişilerin fiillerinden sorumlu olmayacağına ilişkin anlaşma kesin olarak hükümsüzdür.³⁴

Bir izne veya ruhsata dayanarak, mesleğini icra edenlerin (yeni 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu 115/3, 116/3), 818 Sayılı Eski BK.m.99/II, ve 100/III hükmünden yararlanamamasının gerekçesi olarak, bunların topluma karşı elde ettikleri “ özel bir güven durumu” gösterilmektedir.³⁵

Bir izne veya ruhsata dayanarak mesleğini yapanlara toplumda güven duyulması, bahsi geçen kimselerin almış ve sahip oldukları iznin veya ruhsatın bir sonucudur. Bu nedenle, bir avukatın mahkeme huzuruna gerekli bilgilerle çıkacağı ve kendisine güvenerek vekaletini vermiş olan müvekkilinin hak ve menfaatlerini en üst düzeyde ve en iyi şekilde koruyacağı beklenilir. Meslek mensubu bir mali müşavire, yeminli mali müşavire de almış olduğu yetki belgesi-meslek ruhsatına, aldığı üniversite eğitime, meslek tecrübesine güvenilerek mali müşavirlik hizmet sözleşmesi, tasdik sözleşmesi yapan vergi mükellefinin de meslek mensubundan gereken özeni göstermesini beklemesi en doğal sonuçtur.

Mesleklerini ruhsata, belirli bir eğitime bağlı olarak icra eden doktorlara hastaların güvenmesi ve kendi vücut bütünlüklerini teslim etmesinde de durum benzerdir. Hastaya doktor seçme hakkı verilmesi de, tıp fakültesinden yeni mezun doktor ile uzman bir doktora kendisine muayene ve tedavi ettirmek hususunda seçim hakkına sahip olan hasta, muhakkak ki mesleğinde uzman olan doktoru tercih edecektir. Vergi mükellefinin meslek mensubunu, müvekkilin veya hastanın avukat veya doktoru tercih etmelerinin nedeni, diğer meslek mensuplarına göre

³⁴6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu 116/3, .Başbakanlık,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>

³⁵Ali Erten, Sorumsuzluk Şartları, Ankara 1977, s.244;Akman, s.65

sözleşmenin gereği gibi ifa edileceği konusundaki yüksek kanaat ve teminatlarıdır.

İzin veya ruhsata, toplumda sözkonusu güveni ortaya koyan belge gözüyle bakılır. Belirli mesleklerin yapılması belirli eğitimlerin tamamlanmasına, ruhsatların alınmasına bağlı olabilir. Belirli mesleklerin icra edilebilmesi için ruhsat veya izin alınması gereği, kamu güvenliği veya düzeni için tehlikeli ve istenmeyen durumları önleyici etken niteliği taşımaktadır.

2.5.3. Özen Borcuna Aykırı Davranışın Hukuki Sonuçları

Sorumluluğun Şartları:

- a) Borca aykırı davranışın varlığı,
- b) Zarar,
- c) İlliyet bağı,
- d) Kusur

a) Borca aykırı davranışın varlığı : Özen borcuna aykırılık, genellikle ihmal suretiyle ortaya çıkar.

- İhmal, gerçekte zararlı neticenin doğmasını önlemek için,
- hukuk düzeninin yüklemiş olduğu ödeve aykırı hareket etmek,
- gerekli tedbirleri almamaktır.

Objektif ölçülere göre ihmalin ortaya konulması durumunda, orta seviyede, normal bir vekilin, somut bir olayda durumun nitelik ve gerekliliklerine göre alması gerekli tüm önlemlere, göstereceği tüm maksimum özene, harcayacağı çabaya bakılır. Vekilin kabul edilebilir, emsal bir kişinin kabiliyet ve nitelikleri düzeyinde olmayan kabiliyet, özellik ve fiziki gücü sebebiyle, onun davranışından ayrılan her fiili, “ihmal” olarak değerlendirilir. Sorumluluk hafif ihmal halinde dahi sözkonusu olacaktır.

b) Zarar : Özen borcuna aykırılıktan bir zarar doğması gerekir.

c) İlliyet Bağı : Hareket, fiil ile sonuç arasında nedensellik bağının varlığı şarttır.

d) Kusur :

Kusur, kanunda aksine hüküm olmadıkça sorumluluğun kurucu unsurudur. Tazminat miktarının belirlenmesinde kusur oranı dikkate alınır.

2.5.4. Özen Borcu Nedeniyle Sorumluluktan Kurtulma:

Vekil, özen borcuna aykırılık nedeniyle sorumluluktan kurtulabilmek için, zararlı sonucun gerçekleşmesinde kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmek zorundadır.

1 – Kusurlu davranma yeteneğinin bulunmadığını ispat etme,

2 – Her türlü özeni göstermesine rağmen zararlı sonucun meydana geleceğinin ispat edilmesi.

“Davacının genelge hakkında davalıya bilgi vermemiş olması, sözkonusu vergilerin bizzat davalı tarafından ödeneceğini ikaz etmemiş olması özen yükümlülüğünün ihlalidir. Davalının, özen yükümlülüğünü yerine getirmeyen mali müşavir ile sözleşmeyi sürdürmesi beklenemez. Bu durumda sözleşmenin haklı bir nedenle fesh edildiğinin kabulü gerekir.”³⁶

3. CEZAI SORUMLULUK

3.1. Cezai Sorumluluk Kavramının Tanımı

Ceza hukukunda sorumluluk, “kanunda suç olarak tarif edilen hareket tipine uygun fiili işleyen suç failine, bu suçun yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilir durumda bulunmasıdır”³⁷.

Herkes hukuka aykırı fiilinin sonucunda Kanunlarda suç sayılan eylemleri ile sebebiyet verdiği zararları tazmin etmekle sorumludur. Bu fiiller için kanunla konulan hürriyeti bağlayıcı cezalar da sözkonusu olabilir.

Özel hukuk tüzel kişileri **suç faili** olamazlar. Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak **kusurlu davranan gerçek kişiler suç faili olabilir**. Fiili sadece gerçek kişi işleyebilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına

³⁶ Yargıtay 3. HD, E. 1998/1857, K. 1998/6257, T. 4.6.1998

³⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:21, Afyon, 1999, s.91.

hükmedilebilir. Bu anlayış, Anayasamızda da teminat altına alınan **ceza sorumluluğunun şahsiliği** ilkesinin bir sonucudur.

Ceza sorumluluğunun şahsiliği³⁸ 5237 Sayılı TCK'nın 20.maddesi hükmü gereği, Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.

3.1.1. Başkasının Fiilinden Sorumluluk

Bir kişinin tamamen başkaları tarafından gerçekleştirilen hukuka aykırı fiilin sonuçlanmasına hiçbir nedensel katkısı bulunmamasına rağmen bu fiilden sorumlu tutulmasına “başkasının fiilinden sorumluluk” denilmektedir.³⁹

3.1.2. Objektif Sorumluluk

Kusurun aranmadığı sorumluluk türü, objektif sorumluluktur. Failin davranışı ile sonuç arasında sadece maddi nedensellik bağının bulunması, sorumluluğu doğuran olayla zarar arasında sebep-sonuç ilişkisinin varlığı yeterlidir⁴⁰, failin kastı veya taksiri aranmaz.

3.1.3. Kusurlu Sorumluluk

Bir kimsenin hukuka aykırı ve kusurlu bir eylem ve davranışı ile başkasına vermiş olduğu zarar nedeniyle doğan sorumluluk şeklidir. Kusurlu sorumluluktan söz edebilmek için hukuka aykırılık, kusur, zarar ve eylem ile zarar arasında uygun “nedensellik bağı” unsurlarının varlığı gerekir.

38

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5237>

³⁹ Gülşah Ceylan, 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, AFYONKARAHİSAR 2011, s.50

⁴⁰ Mustafa Topaloğlu, Madencinin Hukuki Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ANKARA 1988, s.9

Dar anlamda haksız fiil sorumluluğunda, “kusur” sorumluluğun kurucu unsurudur. Burada kusur olmadan “sorumluluk olmaz” ilkesi geçerlidir.⁴¹

3.1.4. Kişilik Yönünden Sorumluluk

Bu sorumluluk şeklinde, suçtan bahsedilebilmesi için failin tipe uygun ve zararlı bir fiili gerçekleştirmesi yeterli değildir. Ayrıca bu fiilin psikolojik yönden de faile bağlanabilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile fiil ile fail arasında sadece nedensel değil, aynı zamanda psişik bir bağ da bulunması gerekmektedir. Bu prensip ‘**failin sübjektifliği ilkesi**’ olarak nitelendirilir. Hukukta gerçek ve tüzel kişiler vardır. Gerçek kişiler için ceza sorumluluğu söz konusu iken, tüzel kişiler için cezai sorumluluk söz konusu değildir. TCK md.20/1’e göre “tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlar saklıdır”⁴²

3.2. Suçun Tanımı ve Unsurları

3.2.1. Suç ve Suçlunun(Fail) Tanımı

Suç: Cezai müeyyide ile korunan normlara uymama, suç kuralı da suç olan eylemi hukuk kuralı haline getiren kurallar olarak tanımlanabilir.⁴³

Suç; toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin ihlâli niteliğini taşıyan, haksızlık teşkil eden insan davranışıdır.⁴⁴

İnsanların bir arada toplu olarak yaşamaları, aralarındaki ilişkilerin belirli bir düzene bağlı olmasını zorunlu kılar.

⁴¹ Mustafa Topaloğlu, Madencinin Hukuki Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ANKARA 1988, s.8.

⁴² Gülşah Ceylan, 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, AFYONKARAHİSAR 2011, s.51

⁴³ DOĞAN ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, 3.Baskı, Bursa, 2005, s.1

⁴⁴ <http://ds.anadolu.edu.tr/eKitap/HUK215U.pdf>, Ceza Hukukuna Giriş, s.4, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Eskişehir, Mayıs 2012, Erişim:09.07.2015

İnsanlar her istediğini istediği anda yapmaya kalkıştırlarsa toplumda büyük bir karmaşa, kargaşa yaşanacaktır. Toplumda nüfusun hızlı artışı neticesinde, insanların huzurlu ve mutlu yaşayabilmesi ve hayatını sürdürebilmesi hukuk kurallarının varlığını zorunlu ve vazgeçilmez hale getirmektedir. Hukuk kurallarının bilinen asıl amacı toplum bireylerinin mutlu, huzurlu ve güven içerisinde bir yaşam sürmelerini sağlamaktır.

İşte toplumun bir bireyi olarak ya da toplumda yaşayan bireyler toplu yaşamanın kaçınılmaz gereği olarak hukuk kurallarına uymak ve hukuk kurallarını uygulamak zorundadırlar. Hukuk kurallarına uyulmaması neticesinde fiiller cezalandırmayı gerektiriyorsa kurallara uymama fiili “suç” olarak adlandırılmış olacaktır.

Suç ve bunun karşılığı olan cezanın ancak kanun ile belirlenmesidir. Bu temel ilke, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasında yer almaktadır: "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz." Bu da suç tanımının belirgin ve açık biçimde kanunla düzenlenmesini gerektirir. Belirsiz ve muğlak ifadelerle suç tanımlanamaz (nullapoena sine legecerta).⁴⁵

Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. ⁴⁶ 5237 Sayılı TCK'da, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir.

Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler,

⁴⁵https://tr.wikipedia.org/wiki/Ceza_hukuku#Su.C3.A7un_unsurlar.C4.B, Erişim 09.07.2015

⁴⁶ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu – 26 Eylül 2004/RG 25611 Madde 1 ve Madde 2 incelendiğinde Ceza Kanunu'nun amacı, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ortaya konulmuştur.

kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz. Suç, ceza normuyla korunan bir hukuksal değerin ihlalidir.³⁴

Her suç, bir hukuksal değeri ihlal etmektedir. Bu hukuksal değerin temel özelliği ise, ceza normuyla korunmuş olmasıdır. Başka bir ifadeyle; hukuk düzeni suç niteliğindeki eylemleri ceza tehdidi ile yasaklamaktadır.⁴⁷

Suç: Cezai müeyyide ile korunan normlara uymama, suç kuralı da suç olan eylemi hukuk kuralı haline getiren kurallar olarak tanımlanabilir.⁴⁸

SUÇLU(fail) : Kanunun açıkça yasakladığı ve suç teşkil eden eylemi yapan kişi veya kişilerdir.

Fail, faillerin kimler olabilecekleri ve sorumlulukları 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 37.maddesinde belirtmiş olup şöyledir:

(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak sorumlu olur.

(2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.

Suçlu, kanunun yasakladığı ve suç teşkil eden eylemi yapan kişi veya kişilerdir.

Suç faili ancak gerçek veya yaşayan bir kişi olabilir.

- ölmüş gerçek kişiler,
- tüzel kişiler,
- hayvanlar ve eşyalar **suç failiolamazlar.**

Tüzel kişilerin yönetim kurulunda yer alan gerçek kişiler de suç faili olabilirler.

⁴⁷ İSMAİL ERCAN ; Ceza Hukuku Örnek Olay ve Problem Çözümleriyle Genel Hükümler-Özel Hükümler, Arıkan Basım Yayım ve Dağıtım Ltd.Şti. 2. Baskı, Ankara, Eylül 2006, s.91

⁴⁸ DOĞAN ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, 3.Baskı, Bursa, 2005, s.1

3.2.2.Suçun Unsurları

3.2.2.1. Kanuni Unsur (tipiklik)

Ceza Hukuku'nun temel prensibi “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” prensibidir. Ceza Hukuku'nun bu temel prensibi Anayasa'nın 38. ve TCK'nın 2. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Ceza hukukunda suçun var olması o suçla ilgili olarak kanunda açık şekilde gösterilmiş kanun tipine bağlıdır⁴⁹.

Bir suça ceza verilebilmesi için suçun kanunda düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bir kişiye belirli bir suçtan dolayı ceza verilebilmesi için o suçun tüm unsurlarının örtüşmesi gerekmektedir. Bu kanunilik unsuruna tipiklikte denir⁵⁰.

İşlenen fiilin Ceza Kanunu'nda yapılmış bulunan suç tanımına uygun olup olmadığının araştırılması olup **tipiklik** olarak da nitelendirilmektedir.

Tipiklik; fiili suç sayan ve bunu cezalandıran kanun maddesinin varlığını şart koşmakla birlikte fiilin kanunda açık bir şekilde tarifinin verilmesini ve suça ilişkin tiplerinin net bir şekilde gösterilmesini ifade etmektedir. Kanunda açıkça yazılı olmasına rağmen verilen tarife ya da **tipe uymayan fiiller suç unsuru olmaktan** çıkmaktadır.

Eğer işlenmiş fiil kanundaki suç tanımına uygunsa kanuni unsurun varlığı kabul edilir. Ya da başka bir anlatımla söz konusu fiil tipiktir denilir.⁵¹

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile ceza hukuku uygulamasında devletin bireye karşı keyfi işlem yapmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Suçta kanunilik ilkesi sonucu olarak, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. Kanunun açıkça cezayı artırıcı bir neden olarak öngörmediği bir fiilden dolayı da kimsenin cezası artırılamaz. Cezada kanunilik ilkesi gereğince,

⁴⁹ Yusuf, KARAKOÇ; “Genel Vergi Hukuku”, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası , Yetkin Yayınları, Ankara–2007.

⁵⁰ Doğan, ŞENYÜZ; “Vergi Ceza Hukuku”, Ekin Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 4. Bası–2008

⁵¹ Fatma, TAŞ, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu 2008 , a.g.e, s.35-36
Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008

hiç kimse belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülme­yen bir ceza ile ya da kanunda öngörülen cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılmaz.⁵²

3.2.2.2. Maddi Unsur

Ceza hukukunda neden sonuç ilişkisinin (illiyet bağının) kurulabilmesi için hareket ve sonucun gerçekleşmesi gerekmektedir.

Suçun maddi unsurunda örneğin 213 Sayılı VUK'nun 359. maddesinde belirtilen fiillerden herhangi birinin işlenmiş olması suçun oluşması için yeterli olacaktır.

3.2.2.2.1. Hareket

Suçun meydana gelebilmesi için failin bir fiil işlemesi gerekir. Fiilden kasıt, insanın kendi iradesiyle dış dünyayı değiştiren bir iş ortaya çıkarmasıdır. Mesela refleks hareketleri veya epilepsi hastasının bilincini kaybettiğinde gerçekleştirdiği hareketler fiil unsuru taşımaz.⁵³

3.2.2.2.2. Sonuç

Netice, fiilin dış dünyada oluşturduğu değişikliktir. Fakat, fiilin dış dünyada oluşturduğu her değişiklik değil; sadece suçun yasal tanımında gösterilen değişiklik ceza hukuku yönünden önem taşır. Kanuni tanımda neticeye yer verilen suçlar “neticeli suçlar” olarak tanımlanır. Neticeli suçlar, ancak kanuni tanımda yer alan neticenin(sonucun) gerçekleşmesi ile tamamlanır.⁵⁴

3.2.2.2.3. Nedensellik

Fiil ile sonuç arasında neden sonuç (illiyet) bağının varlığı nedensellik olarak ifade edilir. Hiç kimse, kendi fiilinin sebebiyet vermediği bir neticeden dolayı sorumlu tutulamaz. Bir neticeden dolayı sorumlu tutulabilmenin temelini,

⁵²<http://ds.anadolu.edu.tr/eKitap/HUK215U.pdf>, Ceza Hukukuna Giriş, s.10, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Eskişehir, Mayıs 2012, Erişim:09.07.2015

⁵³ https://tr.wikipedia.org/wiki/Ceza_hukuku#Su.C3.A7un_unsurlar.C4.B1

^{54,44}<http://ds.anadolu.edu.tr/eKitap/HUK215U.pdf>, Ceza Hukukuna Giriş, s.23, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Eskişehir, Mayıs 2012, Erişim:09.07.2015

fiil ile netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisini ifade eden nedensellik bağı oluşturur.⁵⁵

3.2.2.3.Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka Aykırılık Unsuru: Kanuni tipe uygun fiillerin aynı zamanda genel hukuk düzeninde de aykırı bir fiil olarak kabul edilmesidir.⁵⁶

İşlenen fiil hukuk düzeniyle uyumsuzluk içindeyse hukuka aykırılık unsuru tamamlanır. İlke olarak kanuni unsur gerçekleştirilen bir hareket hukuka aykırıdır.⁵⁷

3.2.2.4. Manevi Unsur(Kusurluluk)

Suçun diğer bir unsuru, manevi unsurdur. Manevi unsur, işlenen fiil ile kişi arasındaki manevi bağı ifade eder. Bu bağ kurulmadan suçun oluştuğundan söz edilemez.⁵⁸

Suçun manevi unsurundan, fiilin kasten veya taksirle işlenmiş olması anlaşılır. Kast ve taksir haksızlık teşkil eden fiilin işleniş şeklidir.⁵⁹

Örneğin, vergi suçlarında vergi mahkemesi veya üst mahkeme karar aşamasında kastın varlığını araştırmak ve kastın varlığına göre karar vermesi gerekmektedir. Kast'ın varlığını ancak vergi mahkemesi, ya da üst mahkemeler tesbit etme yetkisine sahip iken 4369 Sayılı Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359.maddesinde yazılı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri “bilerek kullanma” kavramı kaldırılmış olmasına rağmen Maliye Bakanlığı 306 Seri no.lu VUK tebliği ile Vergi kaçakçılığı suçlarında kastın varlığının tespitinde suçun unsurlarının tespiti ve değerlendirme hiçbir yasal yetkisi olmadığı durumda vergi denetim elemanlarınca yapılmasını öngörmesi ve uygulamaların da bu yönde yapılması hukuka aykırıdır. **Kanunda öngörülmeyen bir hükmün tebliğle konulması hukuka aykırıdır.**

56 Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e, s.13-14

57https://tr.wikipedia.org/wiki/Ceza_hukuku#Su.C3.A7un_unsurlar.C4.B1, Erişim:09.07.2015

58 48 <http://ds.anadolu.edu.tr/eKitap/HUK215U.pdf>, Ceza Hukukuna Giriş, s.26, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Eskişehir, Mayıs 2012, Erişim:09.07.2015

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda suçun oluşması "kast"ınvarlığına bağlanmıştır. Suç konusu fiilin **bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi** kastın varlığı için yeterlidir.

Kast: Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.⁶⁰

Kişinin, suçun kanuni tanımında bulunan suçun unsurlarının gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde "**olası kast**"ın varlığından bahsebiliriz. Bu durumda, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.

Suçun unsurlarından kanuni tipikliği mevcut hukuka aykırı eylemin isnat yeteneği var olan bir kimse tarafından bilerek ve isteyerek işlenmesi-yapılmasıdır. Suçun bu unsuru aynı zamanda, ceza hukukunun evrensel ilkelerinden biri olan "kusursuz suç ve ceza olmaz" prensibinin suçu oluşturan unsurların tesbitinde dikkate alınmasıdır. Bir fiil yukarıda belirtilen tüm unsurları taşısa dahi, kişinin kastı yoksa manevi unsur oluşmayacağından kişinin fiili cezayı gerektirmeyebilir. **Taksir** sonucu işlenmiş fiillerden dolayı öngörülen cezalar bunun dışındadır.⁶¹

Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.⁶²

Kişinin öngördüğü sonucu(neticeyi) istememesine rağmen, sonucun meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu durumda taksirli suçla ilgili ceza üçte birden yarısına kadar artırılır. Taksirle işlenen suçtan dolayı tesbit edilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir. Birden çok kişinin taksirle

⁶⁰ <http://www.basbakanlik.gov.tr>. 5237 Sayılı TCK Madde 21.madde(kast-olası kast), Erişim:09.07.2015

⁶¹ https://tr.wikipedia.org/wiki/Ceza_hukuku#Su.C3.A7un_unsurlar.C4.B1, Erişim:09.07.2015

⁶² <http://www.basbakanlik.gov.tr>. 5237 Sayılı TCK Madde 22.madde(taksir), Erişim:09.07.2015

işlediği suçlarda, suça karışan herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olacaktır. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir.

Taksirli eylem sonucu sebebiyet verilen netice, münhasıran suçu işleyen kişisel ve ailevi durumu yönünden, artık bir cezanın hükmedilmesini gereksiz kılacak derecede mağdur olmasına sebebiyet vermişse ceza verilmez; bilinçli taksir halinde verilecek ceza yarından altıda bire kadar indirilebilir.

3.3. Suçun Türleri

3.3.1. Genel Suçlar

Genel Suçlar: Herkes tarafından işlenebilen suçlardır.

3.3.2. Mahsus Suçlar

Mahsus Suçlar: Yalnızca belirli sıfat veya niteliklere sahip bulunan kimseler tarafından işlenebilen suçlardır.

“**Mahsus suçlar**” failin dışında yeralan kişiler ancak azmettirici veya yardım eden sıfatıyla görülebilmektedir.⁶³

3.4. Suçta Ve Cezada Kanunilik İlkesi

Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez. Kanunilik ilkesinin gereği olarak, hem suç kanun maddesinde tanımlanmalı, hem de kişiye uygulanacak yaptırımın cinsi ve miktarı da kanunda gösterilmelidir.⁶⁴

⁶³ Şafak Ertan Çomaklı, “ Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s.74

⁶⁴ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013,s.9

3.5. Ceza

3.5.1. Ceza Hukukunda Suç Ve Ceza

Suç: Kanunlar ile korunmak istenilen bir yararın, suçun faili olanlar tarafından yapılan hareketle ihlal edilmesi suç olarak tanımlanır.⁶⁵

Ceza: Kanunun suç olarak nitelendirdiği eylem için öngörülen yaptırımdır. Cezalandırmada temel amaç, suç işlenmesini önlemek, suç işleyeni cezasını çekmesi yoluyla ıslah etmek ve bu suretle uslanmasını sağlayarak topluma kazandırmaktır.⁶⁶

3.5.2. Vergi Hukukunda Suç ve Ceza

213 sayılı VUK gerekçesinde “ **Vergi Suçu:** Vergi Kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı icap ettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur.

4. MESLEKİ SORUMLULUK

Avukat, mali müşavir, mimar, mühendis v.b. serbest meslek sahiplerinin, mesleklerinin uygulanması sırasındaki yetersiz ve/veya hatalı işlemleri sonucunda, üçüncü şahıslara verebilecekleri zararlar nedeniyle doğabilecek sorumlulukları, mesleki sorumluluklardır.

Meslek mensuplarının(serbest muhasebeci mali müşavirlerin) mesleklerini icra ederken, mesleğin gerektirdiği özeni göstererek, meslek mensubu olarak hizmet verilen kişi, kurum, tüzel kişi vb. gibi menfaatleri yasal çerçevede başta olmak üzere, kamu ve üçüncü şahısların menfaatlerini de gözönünde bulundurarak, hizmetin manevi ve vicdani yönleri de dikkate alınmak suretiyle mesleğin yasal çerçevede icra edilmesi bilinci **mesleki sorumluluk** olarak tanımlanabilir.

⁶⁵ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013,s.8

⁶⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s344.

5. DİSİPLİN SORUMLULUĞU

Disiplin Sorumluluğu,

Meslek disiplin yönetmeliği, haksız rekabet yönetmeliği, meslek mensubunun bağlı olduğu meslek odaları, meslek kuruluşları tarafından alınan mesleki kararlarda belirtilen sınırlar doğrultusunda mesleğin icra edilmesi sorumluluğu, disiplin sorumluluğu olarak tanımlanabilir.

2709 Sayılı Anayasanın 129'uncu maddesine göre "...Memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları mensuplarına savunma hakkı tanınmadıkça disiplin cezası verilemez."⁶⁷

⁶⁷Süleyman Genç, 3568 Sayılı Kanuna Tabi SMMM ve YMM'lerin Sorumlulukları, <http://www.mukellefgazetesi.com.tr/Abone/eskisayilar/283Ocak2015/tmudSgencDisiplinSunumu09032015.asp>, Erişim 19.11.2015.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI

1. SMMM'İN HUKUKİ SORUMLULUĞU

3568 sayılı Kanunda serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin hukuki sorumluluğu konusunda özel bir düzenleme yer almamıştır.⁶⁸

Sorumluluk kavramına, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 8 de değinilmiş ve sorumluluklar aşağıdaki başlıklarda sayılmıştır.

a) Sosyal Sorumluluk:

Meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve Devlete karşı sorumluluk taşırlar.

b) İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk:

Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

c) Meslektaşlara karşı sorumluluk:

⁶⁸3568 Sayılı Meslek Yasası ve 213 Sayılı VUK da hiçbir kanunla düzenlenmeyen bir sorumluluğun idari bir düzenlemeyle, yönetmelikler ve tebliğlerle getirilmesi ve SMMM'lerin müşterek müteselsil sorumluluğu neticesinde tahakkukun kesiiştirilmesi sonradan ödeme yükümlülüğü dikkate alındığında, bir kanun hükmüne dayanmayan yönetmelik ve tebliğlerle yapılan düzenlemeler neticesinde 2709 Sayılı Anayasa'nın 38 ve 73.maddelerine aykırılık teşkil edecektir. 2709 Sayılı Anayasa'nın 38.maddesinde " Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. ... Ceza sorumluluğu şahsidir." ve Anayasa 73.maddesinde ise " Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilmektedir. Bu yönleriyle de değerlendirildiğinde yönetmelik ve tebliğler ile getirilen hukuki ve cezai sorumluluklar özü itibarıyla Anayasa'ya ve dolayısıyla hukuka aykırıdır.

Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.

Sorumluluk kavramına, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 21’de değinilerek **hukuki sorumluluk** kavramı ortaya konulmuştur: “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler(meslek mensupları), verdikleri hizmet sırasında Vergi Usul Kanununda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır.”⁶⁹

3568 Sayılı Kanun 2.maddesine Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’lerin yapabileceği işler sıralanmış, yetkileri açıklanmış ancak hukuki sorumluluklarına değinilmemiştir.

3568 Sayılı Kanunun 2/A-a bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, diğer işlemlerin yanında "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak" olarak ifade edilmiştir.

3568 Sayılı Kanunu 2/A-a bendinde sayılan işlerin meslek mensubu Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından yapılabilmesi için meslek mensubu ile vergi mükellefi arasında **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 24 hükmü gereği** sözleşme yapılması gerekmektedir. Meslek mensubunun sorumluluğu ve sorumluluğun sınırları işte bu sözleşme ile belirlenecektir.

⁶⁹Teşvik ve yardım fiillerine ait 213 Sayılı VUK 346 ve 347.madde hükümleri 4369 Sayılı Yasa’nın 82. Maddesi hükmü gereği 22.07.1998 tarihinde yürürlükten kaldırıldığından yönetmeliğin bu maddesinin uygulanma imkanı kalmamıştır.

Maliye Bakanlığı meslek mensuplarının mali ve hukuki sorumluluklarını 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu **mükerrer 227.**maddesinde ve **4 sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğ** ile düzenlemiştir.⁷⁰

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 227.madde metni aşağıdadır: Maliye Bakanlığı:

1. 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 itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş **tasdikraporu ibraz edilmesi şartına** bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre esasen meslek mensupları için **hukuki bir sorumluluktan söz edilmemiştir.** Meslek mensuplarına vergi beyanlarını imza

⁷⁰**Kanunla düzenlenmeyen ancak tebliğ ile getirilen düzenlemeye göre;** “SMMM’ler sözleşme düzenleyerek mükellefleri adına verdikleri yasal vergi beyanlarında yazılı olan bilgilerin yasal defter kayıtlarına ve defter kayıtlarına dayanak belgelere uygun olmamasından doğacak olan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, vergi ziyası, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.” görüldüğü üzere hukuki sorumluluk tebliğ ile düzenlenmiştir.

etme yetkisi verilmiş olup bu yetkinin düzenlenme şekli hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen tebliğlerle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler(meslek mensupları) hakkında hukuki ve cezai sorumluluğun hangi durumlarda doğacağı açıklanmıştır. Tebliğlerde **beyannameyi imzalayan** veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, **imzaladıkları beyannamelerde** veya düzenledikleri tasdik raporlarında **yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.**⁷¹denilerek meslek mensuplarına yasada açıkça hüküm olmamasına rağmen tebliğlerle hukuki ve cezai sorumluluklar yüklenmiştir. Daha da öteye gidilerek **vergi suçu** raporlarını düzenleme yetkisi vergi denetim görevlilerine verilmek suretiyle adeta yargının görevi vergi denetim görevlilerine devredilmiş gibi hukuka aykırı bir durumla karşı karşıya kalınmıştır.

Mükerrer 227.madde 2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu hakdan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

Meslek yasasının gerektirdiği meslek mensubu ile vergi mükellefi arasında düzenlenen hizmet sözleşmesinde yazılı hususlarla sınırlı olmak şartıyla meslek mensubunun hukuki ve cezai sorumluluğuna gidilebilmelidir. Bu konuda herhangi bir eleştiri sözkonusu değildir.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, **kanuni defterlere kaydedilmesinden,mali tablolara aktarılmasındanve**

⁷¹ Bünyamin Çitil, Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-106-1279>, s.350. Erişim Tarihi:06.07.2015.

defter kayıtlarına uygun bir şekilde **yasal vergi beyanlarının hazırlanılarak** yasal sürelerinde elektronik ortamda Vergi İdaresi'ne gönderilmesinden sorumludurlar. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler, **bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden** de sorumlu olacaklardır.⁷²**Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler**, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Bu tarz bir belgenin yasal defterlerde kayıtlarının olması durumunda, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini, isbatını mükelleften isteyebilirler. Kendisinden teyit talep edilen mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun kanaat getirmemesi durumunda, durum, meslek mensubu tarafından beyanname verme yasal süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Meslek mensubu tarafından böyle bir bildirim yapılması durumunda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin sağlanarak yasal defter kayıtlarına aktarılmasında, meslek mensubunun herhangi bir somut bağının ve ilişkisinin olmaması şartıyla **meslek mensubunun sözkonusu belgelere ait sorumluluğu** ortadan kalkacaktır.

Meslek mensubunun sorumluluğunun tespitinde, meslek mensubunun görev tanımı içerisinde yapılan, mükellef ile birlikte düzenlediği sözleşmede yazılı iş ve işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan vergi ziyayının varlığı yeterli

⁷² 6552 sayılı Kanunun 107 nci maddesi ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir. “Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.” Görüldüğü üzere 3568 Sayılı Meslek yasasına tabi diğer meslek mensupları olan YMM’ler için müşterek müteselsil sorumluluk uygulamasında ağır hükümler getirilmiştir. Ancak SMMM’ler için bu yönde yasal bir düzenleme sözkonusu değildir.

Yapılan düzenlemede müşterek ve müteselsil tesbitin kimin tarafından yapılacağına yine 6552 sayılı yasada değinilmemiştir. SMMM ve YMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının tesbiti yine hukuka aykırı olarak 213 Sayılı VUK 306 sayılı tebliğe göre denetim elamanlarının yapılmaya devam edecektir.

olacaktır. Örneğin, yevmiye defteri kayıtlarında yer alan bir hesap toplamını sehven hatalı olarak devrederek veya bir yevmiye işlemini bilgi eksikliğine bağlı olarak ya da bilerek yanlış ya da farklı tek düzen hesaplarına kaydederek vergi ziyasına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olacaktır.

Serbest muhasebeci mali müşavirler, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve kanuni defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre hesaplanan Dönem Kâr/Zararı'nın doğru olarak hesaplanmasından ve mali tablolara doğru ve eksiksiz olarak aktarılmasından ve defter ve kayıtlarda yer alan bilgilere uygun olarak hazırlayacakları vergi beyannamelerini doğru bir şekilde elektronik ortamda vergi idaresine gönderilmesinden de sorumludurlar. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumlulukları kapsamına giren 3568 Sayılı yasanın 2/A-a maddesinde yazılı işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte **müşterek ve müteselsil sorumlu** olacaktır.⁷³

Vergi beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ait yasal defter kayıt işlemlerinin ruhsatlı Serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yerine getirilmesi halinde de, sözkonusu meslek mensupları da yaptıkları iş ve işlemlerden sorumlu olacaklardır. **Serbest muhasebeci mali müşavirin sorumluluğu, tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı da bilinmelidir.**

⁷³SMMM'lerin Müşterek ve müteselsil sorumluluğu hakkında açık kanun hükmü yoktur. 213 Sayılı VUK ve 3568 Sayılı Meslek yasasında dahi bu konuda düzenleme yapılmamıştır. Öncelikle bir vergi ziyayı olması durumunda vergi mükellefinin sorumluluğu sözkonusu olacaktır. Özel hukuk ilişkisi kapsamında SMMM'lerden hizmet alan vergi mükellefi meslek mensubunun ihmal, kusur, özen borcuna aykırı davranış vb nedenlerle sözleşmeye aykırı fiiller nedeniyle uğradığı kayıplarını meslek mensubuna rücu edebilecektir.

1.1. Sözleşmeden Doğan Sorumlulukları

1.1.1. Sözleşmenin Niteliğinin Tesbiti

Sorumluluğu tesbitinde meslek mensubu ile mükellef arasındaki sözleşmenin türünün tesbiti önem arz etmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile mükellef arasındaki sözleşmesinin hizmet sözleşmesi, vekalet sözleşmesi, eser sözleşmesi olma nitelikleri vardır. Ancak YARGITAY HUKUK GENEL KURULU E:2013/13-1913, K:2015/1260 T.22.04.2015 kararı ile serbest muhasebeci mali müşavirlik sözleşmesinin “ vekalet sözleşmesi” olduğuna oy çokluğu ile karar vermiştir. Vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir.(6098 sayılı Borlar Kanunu 502.maddesi)⁷⁴

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu; “serbest muhasebecilik faaliyetinin hukuki nitelikçe bir “vekalet sözleşmesi” olarak kabulü gerekmektedir. Zira, davacı serbest muhasebecinin faaliyetini 3568 sayılı Kanun kapsamında ruhsata dayalı olarak gerçekleştirdiğinden, davalı ile aralarındaki sözleşme ilişkisinin BK’nun 387.maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir.”⁷⁵

Vekalet Sözleşmesi’nin kurulması: “Kendisine bir işin görülmesi önerilen kişi, bu işi görme konusunda resmî sıfata sahipse veya işin yapılması mesleğinin gereği ise ya da bu gibi işleri kabul edeceğini duyurmuşsa, bu öneri onun tarafından hemen reddedilmedikçe, vekâlet sözleşmesi kurulmuş sayılır.(6098 sayılı Borlar Kanunu 503.maddesi)”⁷⁶

Eser sözleşmesinde, bir işi, belirli iş sonucunu meydana getirmek önem arz etmektedir. Eser sözleşmesinde, iş tamamlandığında sözleşmenin sonaermesi amaçlanmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ilk bakışta işverene, hizmet sözleşmesiyle bağlıdır. Meslek mensubu ile mükellef arasında hernekadar sözleşme olsa dahi yasal işlemlerin yerine getirilebilmesi, vergi beyanlarının, SGK bildirimlerinin, iş kur bildirimlerinin ve diğer yasal beyan ve takip işlemlerinin

⁷⁵ YHGK, E:2013/13-1913, K:2015/1260 T.22.04.2015, Eski Borçlar Kanunu 387.madde yeni 6098 sayılı Borçlar Kanunu 502.madde “vekalet sözleşmesi”.

⁷¹⁻⁷³Başbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>, 09.11.2015 erişim.

yapılabilmesi için aynı zamanda noterden düzenlenmiş olan bir vekaletnamenin meslek mensubuna verilmesi gerekmektedir. Bu yönüyle de meslek mensubu **vekil durumunda** olmuş olacaktır. Çünkü birçok işlemi vergi mükellefi kendisi yapamayacağından dolayı bu vekaleti vermek durumunda kalmıştır.

Bu yönüyle de vekalet sözleşmesi niteliği ortaya çıkmaktadır. Vekilin özen borcu yönünden vekil eden mükellef tarafından her zaman denetlenmesi ve hesap sorulması mümkün bulunmaktadır.

Gerek sahip olduğu meslek ruhsatı, eğitimi, mesleki tecrübesi gibi faktörlere bağlı olan “**özen borcu**”nu tam ve eksiksiz yerine getirmeyen vekil, özen borcuna aykırılığın neden olduğu ya da neden olacağı zarar ziyarı giderimle tazmin etmekle sorumludur.

Sözleşme türleri aşağıda tek tek ele alınarak incelenmiş bulunmaktadır.

1.1.2. Hizmet Akdi

Hizmet akti Borçlar Kanunu altıncı bölüm birinci ayırımında yer almaktadır.

Hizmet Sözleşmesi:

Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödeme yükümlülüğünde olduğu sözleşmedir. İşçinin işverene bir hizmeti kısmi süreli olarak düzenli biçimde yerine getirmeyi üstlendiği sözleşmeler de kısmi süreli hizmet sözleşmesi olarak ifade edilir.

Hizmet sözleşmesinin nitelikleri :

- Karşılıklı borç yükleyen sözleşmelerden biridir.
- İşçi işverene bağımlı olarak belirli ya da belirli olmayan süreyle işgörmeyi taahhüt eder.

- İşçinin Özen ve sadakat borcu vardır.(6098 Sayılı Borçlar Kanunu **396.madde** - İşçi, yüklendiği işi özenle yapmak ve işverenin haklı menfaatinin korunmasında sadakatle davranmak zorundadır.)

- İşçinin teslim ve hesap verme borcu vardır.

- İşin niteliğinin gerektirmesi durumunda fazla çalışma borcu vardır.

- İşçi hizmet sözleşmesi gereği gerek işverenlerce ya da yasal mecburiyetler gereği yapılan düzenlemelere ve talimata uyma borcu vardır.

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 400.maddesinde “İşçi, işverene kusuruyla verdiği her türlü zarardan sorumludur. Bu sorumluluğun belirlenmesinde; işin tehlikeli olup olmaması, **uzmanlığı ve eğitimi gerektirip gerektirmemesi** ile işçinin işveren tarafından **bilinen veya bilinmesi gereken yetenek ve nitelikleri** göz önünde tutulur.”

1.1.3. İstisna Sözleşmesi (Eser Sözleşmesi)

Eser Sözleşmesi :

Eser sözleşmesi 6098 Sayılı Borçlar Kanunu 470.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre:“Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.”

Eser sözleşmesini imzalayan yüklenicinin sorumluluğu 6098 Sayılı Borçlar Kanunu 471.maddesinde “Yüklenici, üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır.” Şeklinde ifade edilmiştir.

Yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alandaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken meslekî ve teknik kurallara uygun davranışı esas alınır.(**6098 Sayılı Borçlar Kanunu 471.m**)

Yüklenici, meydana getirilecek eseri doğrudan doğruya kendisi yapmak veya kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür.

Ancak, eserin meydana getirilmesinde yüklenicinin kişisel özellikleri önem taşıyorsa, işi başkasına da yaptırabilir.

Aksine âdet veya anlaşma olmadıkça yüklenici, eserin meydana getirilmesi için kullanılacak olan araç ve gereçleri kendisi sağlamak zorundadır.

Eser sözleşmesini imzalayan yüklenicinin sorumluluğu, 6098 Sayılı Borçlar Kanunu 472.maddesi hükmü gereği “Eser meydana getirilirken, iş sahibinin sağladığı malzemenin veya eserin yapılması için gösterdiği yerin ayıplı olduğu anlaşılır veya eserin gereği gibi ya da zamanında meydana getirilmesini tehlikeye düşürecek başka bir durum ortaya çıkarsa, yüklenici bu durumu hemen iş sahibine bildirmek zorundadır; bildirmezse bundan doğacak sonuçlardan sorumlu olur.”

“ Hizmet iş sözleşmesi bir hizmeti konu eder. Eser sözleşmesinde ise bir işi, belirli iş sonucunu meydana getirmek önemlidir. Bu ikinci durumda, iş meydana geldiğinde sözleşmenin son bulması amaçlanmıştır. Mali Müşavir, işverene, **hizmet sözleşmesiyle** bağlıdır.⁷⁷

1.1.4. Vekâlet Akdi

Vekalet Sözleşmesi:

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 502.madde “Vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemi yapmayı üstlendiği sözleşmedir.”

⁷⁸

Vekâlete ilişkin hükümler, özelliklerine uygun olduğu ölçüde, bu Kanunda düzenlenmemiş olan iş sözleşmelerine de uygulanır.

Ortada bir sözleşme veya teamül olması durumunda vekil, ücrete hak kazanacaktır.

⁷⁷ (YHGK, E. 1977/10-196, K. 1978/772, T. 27.9.1978)

⁷⁸ .Başbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>, 15.05.2015 erişim.

Vekalet sözleşmesinde ücret zorunlu unsur değildir. Vekalet sözleşmesinin eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşme niteliği vardır.

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 503.maddesi “Kendisine bir işin görülmesi önerilen kişi, bu işi görme konusunda resmî sığata sahipse veya işin yapılması mesleğinin gereğı ise ya da bu gibi işleri kabul edeceğını duyurmuşsa, bu öneri onun tarafından hemen reddedilmedikçe, vekâlet sözleşmesi kurulmuş sayılır.”

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 504.madde “Vekâletin kapsamı, sözleşmede açıkça gösterilmemişse, görülecek işin niteliğine göre belirlenir. Vekâlet, özellikle vekilin üstlendiğı işin görülmesi için gerekli hukuki işlemlerin yapılması yetkisini de kapsar. Vekil, özel olarak yetkili kılınmadıkça dava açamaz, sulh olamaz, hakeme başvuramaz, iflas, iflasın ertelenmesi ve konkordato talep edemez, kambiyo taahhüdünde bulunamaz, bağışlama yapamaz, kefil olamaz, taşınmazı devredemez ve bir hak ile sınırlandıramaz.”

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 505.madde “Vekil, vekâlet verenin açık talimatına uymakla yükümlüdür. Ancak, vekâlet verenden izin alma imkânı bulunmadığında, durumu bilseydi onun da izin vereceğı açık olan hâllerde, vekil talimattan ayrılabilir.

Bunun dışındaki durumlarda vekil, talimattan ayrılırsa, bundan doğan zararı karşılamadıkça işi görmüş olsa bile, vekâlet borcunu ifa etmiş olmaz.”⁷⁹

Şahsen ifa, sadakat ve özen gösterme

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 506.madde “Vekil, vekâlet borcunu bizzat ifa etmekle yükümlüdür. Ancak vekile yetki verildiğı veya durumun zorunlu ya da teamülün mümkün kıldığı hâllerde vekil, işi başkasına yaptırabilir.

Vekil üstlendiğı iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdür.

⁷⁹ .Başbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>, 15.05.2015 erişim.

Vekilin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alanda iş ve hizmetleri üstlenen basiretli bir vekilin göstermesi gereken davranış esas alınır.”

İşin üçüncü kişiye gördürülmesi hâlinde:

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 507.madde “Vekil, yetkisi dışına çıkarak işi başkasına gördürdüğünde, onun filinden kendisi yapmış gibi sorumludur. Vekil başkasına vekâlet vermeye yetkili ise, sadece seçmede ve talimat vermede gerekli özeni göstermekle yükümlüdür. Vekâlet veren, her iki durumda da vekilinkendi yerine koyduğu kişiye karşı sahip olduğu hakları, doğrudan doğruya o kişiye karşı ileri sürebilir.”

6098 Sayılı Borçlar Kanunu 508.madde Vekil, vekâlet verenin istemi üzerine yürüttüğü işin hesabını vermek ve vekâletle ilişkili olarak aldıklarını vekâlet verene vermekle yükümlüdür.

1.1.5. Akitler Arasındaki Benzerlikler, Farklar Ve Sözleşmenin Niteliğinin Tesbiti

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, işverene, mükellef ile aralarında yaptıkları sözleşme ile bağlıdır. Mükellef te meslek mensubu S.M.M.M.e karşı sözleşmeden doğan ve yasal mevzuattan doğan yükümlülüklerini yerine getirmek mecburiyetindedir.

S.M.M.M. sözleşmesinin niteliği hakkında çok çeşitli yaklaşımlar görüşler olmasına rağmen **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tüm tartışmalara son noktayı koymuştur.** Meslek mensupları 3568 sayılı meslek yasası gereği mükellefleri ile hizmet sözleşmesi yapmış olmalarına rağmen bu sözleşmenin içeriğinin esas itibariyle “**vekalet sözleşmesi**” olduğu mütalaa edilerek, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından 22.04.2015 tarihinde oy çokluğu ile verilen bir kararda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin hizmet verdikleri vergi mükellefleri ile aralarında yaptıkları sözleşmenin “vekalet sözleşmesi” niteliğinde olduğu yönünde karar vermiştir.⁸⁰

⁸⁰⁻⁷⁸ YHGK, E:2013/13-1913, K:2015/1260 T.22.04.2015

YHGK'nın 22.04.2015 tarihli kararına rağmen, 6098 sayılı Borçlar Kanunu hükümleri gereği vekalet sözleşmesinde **ücret zorunlu unsur değildir** ve **eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşme** niteliğindedir. Bu niteliği ile değerlendirildiğinde 3568 sayılı Kanun'a göre düzenlenen S.M.M.M. sözleşmeleri ise, meslek yasası ve mevzuatı gereği meslek mensupları ücretsiz iş kabul edemeyeceklerinden dolayı, ücret sözleşmenin asli edim borcunu oluşturduğundan tam iki tarafa borç yükleyen sözleşme niteliği kazanmaktadır. Oysa "vekalet sözleşmesi" eksik iki yana borç yükleyen sözleşme niteliğindedir.⁸¹

S.M.M.M. sözleşmesinin niteliğinin sözleşme türleriyle olan aralarındaki yakın hukuki bağlantılar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır:

Uygulamada, hizmet sözleşmesi, eser sözleşmesi ve vekalet sözleşmeleri önemli benzerlikler gösterir.

a) **Hizmet sözleşmesi**, yapılacak hizmeti ifade eder. Bu yönüyle bakıldığında S.M.M.M sözleşmesinde yazılı işler esasen birer hizmeti ifade eder ve sözleşmenin "hizmet sözleşmesi" niteliği vardır, diyebiliriz.

b) **Eser sözleşmesinde**, bir taraf, diğer tarafın vermeyi kabul ettiği bir bedel karşılığı, bir şey yapmayı, bir hizmet yapmayı, bir şeyin imalini borçlanmışsa, ortada bir "Eser sözleşmesi" var demektir. **Eser sözleşmesinde**, sözleşme konusu işi, mesleki ruhsata sahip, nitelikli, mesleki eğitim ve tecrübesi olan biri tarafından, istenilen ve beklenen kalitede meydana getirmek önemlidir. Bu ikinci durumda, iş meydana geldiğinde sözleşmenin son bulması hedeflenmiştir. Bu yönüyle de bakıldığında S.M.M.M.ler kendilerine verilen işi, kendilerinin meslek ruhsatlarına, eğitimlerine ve tecrübelerine güvenilerek ve esas alınarak verildiğinden yapılan sözleşme "eser sözleşmesi" niteliği de olduğu söylenebilir. Eser sözleşmesinde, eser yaptırmanın borcunu yerine getirebilmesi, emeğin sonucu eserin elde edilebilmesine bağlıdır. Belgelerin yasal sürelerinde kanuni defterlere kaydedilerek, mali tabloların doğru şekilde hazırlanarak yasal

vergi beyanlarının doğru bir şekilde vergi idaresine gönderilmesiyle verilmesiyle Meslek Mensubu açısından eser elde edilmiş olacaktır. Meslek mensubu bu durumda da ücrete hak edecektir.⁸²

Hizmet akdi ise işverenin talimatlarına bağlı kalarak, belirli bir ücret karşılığında, belirli veya belirli olmayan süre içerisinde işin yapılması yükümlülüğüdür. Hizmet sözleşmesinde belirli ya da belirli olmayan zaman dilimlerinde işverenin talimatlarına uyarak hizmet ifası sözkonusudur. Bir üretim firmasında, montaj hattında, üretim bandında çalışan bir işçiden belirli planlanan süreler içerisinde belirli miktar malzemeyi montajlaması, dikmesi, imal etmesi vb. kendisinden beklenir. Eser sözleşmesinde ise, eseri yapma taahhüdünde bulunan kişinin hem fiziksel emeği, mesleki ruhsatı, hem de mesleki tecrübesi, eğitimi, uzmanlığı gibi unsurlarda vardır. Eser sözleşmesinde iş yükleniciye yüklenicinin tahsili, tecrübesi, mesleki yetki belgesi ruhsat gibi durumlar dikkate alınarak verildiğinden işin kesin ve istenilen seviyede ve kalitede yerine getirilmesi istenilir.

c) **Vekalet sözleşmesinde ise, ücret zorunlu unsur değildir. Vekalet sözleşmesi, eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşme niteliğindedir.** Sözleşme konusu vekil tarafından başarılamamış dahi olsa vekilin sorumluluğuna gidilemeyecektir. Örneğin bir avukata verilen dava vekaleti ile açılan bir davada, dava kaybedilse dahi vekalet konusu hizmet verilmiş olacağından vekilin hukuki sorumluluğuna gidilemeyecektir. Ancak burada vekil tarafından, hukuki araştırma, her türlü tedbirin alınmış olması, gerekli mesleki özenin gösterildiğinin ortaya konulması gerekecektir. Serbest muhasebeci mali müşavir olan meslek mensuplarının hukuki ve cezai sorumluluğu yönünden olaya yaklaşıldığında ise bir serbest muhasebeci mali müşavirin sözleşme düzenlediği vergi mükellefinden noter vasıtasıyla düzenlen bir vekaletname almadan vergi daireleri, SGK ve her türlü resmi makamlarda mükellef ile bir mesleki sözleşmesi olmasına rağmen hukuki işlem tesis ettirememektedir. Esas itibarıyla meslek mensupları düzenlenen sözleşmeye bağlı olarak resmi işlemleri resmi merciler önünde yapabilmelidir.

⁸² 3568 Sayılı Kanuna göre meslek mensubu ile vergi mükellefi arasında yapılan hizmet sözleşmesi bu yönüyle “eser sözleşmesinee” benzemektedir.

Benzer durum avukatlık yapan serbest meslek sahipleri için de geçerlidir. Zira avukatlarda müvekilleriyle avukatlık hizmet sözleşmesi yapmalarına rağmen noterden düzenlenen vekalet olmaksızın adli makamlarda dava açamamakta ve işlem takibi dahi yapamamaktadırlar.

1.2. Kanundan Doğan Sorumlulukları

1.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'ndan Doğan Sorumlulukları

3568 Sayılı Kanunu 2.maddesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yapacakları işler ve görevleri tanımlanmasına rağmen **sorumluluklarına değinilmemiştir.**

Ancak 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yeminli mali müşavirlerin tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk başlıklı 12.maddesinde sadece yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarına değinilmiştir.

3568 Sayılı Kanun'un 45.madde “Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; (...) serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak **cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.**

3568 Sayılı Kanun'un 47.madde “Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.”

1.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumlulukları

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 227.maddesinde

Maliye Bakanlığı:

Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya, Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, **(Ek: 23/7/2010-6009/10 md.)** Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

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

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

(Ek : 25/5/1995 - 4108/5 md.) 233 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 378 – (Ek : 21/1/1983 - 2791/13 md.) Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.⁸³

1.2.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan Doğan Sorumlulukları

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 7.maddesinde Teselsül Karinesi başlıklı maddesinde İki veya daha fazla kişi, içlerinden yalnız biri veya hepsi için ticari niteliği haiz bir iş dolayısıyla, diğer bir kimseye karşı birlikte borç altına girerse, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmemişse müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak, kefil ve kefillere, taahhüt veya ödemenin yapılmadığı veya yerine getirilmediği ihbar edilmeden temerrüt faizi yürütülemez.

(1) Ticari borçlara kefalet hâlinde, hem asıl borçlu ile kefil, hem de kefiller arasındaki ilişkilerde de birinci fıkra hükmü geçerli olur.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 557.maddesinde Teselsül ve Başvuru başlıklı maddesinde “

(1) Birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları hâlinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur.

(2) Davacı birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir.

Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir.

⁸³ .Başbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 15.05.2015 Erişim.

1.2.4. 4208 Sayılı Kararparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'dan Doğan Sorumlulukları

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Kararparanın aklanmasının önlenmesine dair kanun'dan doğan yükümlülükler ve sorumluluklar 11.10.2006 tarih 5549 Sayılı Kanun'un 26.maddesi hükmü gereği düzenlemeler ile yürürlükten kaldırılmıştır.

1.2.5. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 206.madde

Delillerin ortaya konulması ve reddi :

(1) Sanığın sorguya çekilmesinden sonra delillerin ortaya konulmasına başlanır. **(Ek cümleler: 25/5/2005 - 5353/29 md.)**

Ancak, sanığın tebligata rağmen mazeretsiz olarak gelmemesi sebebiyle sorgusunun yapılamamış olması, delillerin ortaya konulmasına engel olmaz. Ortaya konulan deliller, sonradan gelen sanığa bildirilir.

(2) Ortaya konulması istenilen bir delil aşağıda yazılı hâllerde reddolunur:

- a) Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse.
- b) Delil ile ispat edilmek istenilen olayın karara etkisi yoksa.
- c) İstem, sadece davayı uzatmak maksadıyla yapılmışsa.

(3) Cumhuriyet savcısı ile sanık veya müdafii birlikte rıza gösterirlerse, tanığın dinlenmesinden veya başka herhangi bir delilin ortaya konulmasından vazgeçilebilir.

Delil ve olayın geç bildirilmesi

Madde 207 – (1) Delilin ortaya konulması istemi, bunun veya ispat edilmek istenen olayın geç bildirilmiş olması nedeniyle reddedilemez.

1.2.6. 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu

Organ veya temsilcinin davranışından dolayı sorumluluk

MADDE 8 - (1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir.

(2) Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir.

(3) Kanunun, organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.

(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu

Sorumluluk

MADDE 11 - (1) Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idari para cezası uygulanamaz.

(2) Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idari para cezası uygulanmaz.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu

İçtima

MADDE 15 - (1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari

para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir.

Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.

1.2.7. 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'dan Doğan Sorumlulukları

5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun

Yükümlülerin korunması başlıklı 10.maddesinde **“(1) Bu Kanun gereğince yükümlülüklerini yerine getiren gerçek ve tüzel kişiler hiçbir şekilde hukukî ve cezaî bakımdan sorumlu tutulamaz”**

Yükümlülük Denetimi Madde 11/3 “Yükümlülük denetimiyle görevlendirilen denetim elemanları, bu Kanun kapsamında kamu kurum ve kuruluşları da dahil gerçek ve tüzel kişilerden ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan her türlü bilgi, belge ve kanunî defterleri istemeye ve bunlar nezdinde her türlü evrak ve kayıtları incelemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya yetkili olup ayrıca diğer kanunların kendilerine verdiği yetkileri de kullanır.”⁸⁴

⁸⁴Başbakanlık, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061011.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061011.htm>, Erişim T.:28.05.2015

1.3. Özen Borcundan Doğan Sorumlulukları

Özen⁸⁵; Borçluya, yapılması taahhüt edilen işin, işlemin, eylemin amacına ulaşması, vekil edenin bu işlem ve eylemler sonucunda zarar görmeksizin isteğine ulaşabilmesi için, işi, eylemi, hizmeti üstlenenin nitelikleri, liyakatı, mesleki tecrübesi gibi kriterler nedeniyle kendisinden beklenen en üst düzey çabayı harcaması, emeği sarfetmesidir.

SMMM'ler mesleklerini icra edebilmeleri için belirli branşlarda eğitim, staj, mesleğe giriş sınavları, mesleki bilgi, mesleki tecrübe, mesleki ruhsata sahip olma vb.niteliklere sahip olmaları gerekmektedir. Meslek mensuplarının bu üstün niteliklerinin gereği ve sonucu olarak mesleklerini icra ederken en üst düzeyde mesleki özeni, hassasiyeti göstermek zorundadırlar. Muhasebe, Mali Danışmanlık vb hizmetlerini verirken en üst düzeyde verimliliği sağlayacak şekilde çalışmak mecburiyetindedirler. Mevzuat değişikliklerini an ve an takip ederek sözleşme imzaladıkları mükelleflerine tam ve eksiksiz hizmet vermek zorundadırlar. Sözleşmenin diğer tarafı olan vergi mükellefleri de meslek mensubunun yukarıda sayılan niteliklerini bilerek sözleşme imzaladıklarından dolayı, SMMM'ler özen borcundan dolayı hizmet verdikleri mükelleflerine ve hizmet verdikleri diğer kişilere karşı hukuken sorumludurlar.

- VEKALET SÖZLEŞMESİNİN FESHİ (Vekilin Özen Yükümlülüğünü Yerine Getirmemesi Nedeniyle)
- VEKİL EDENE KARŞI VEKALETİ ÖZEN İLE İFA YÜKÜMLÜLÜĞÜ
- ÖZEN BORCU (Vekilin Vekaleti İfada)
- MALİ MÜŞAVİRİN ÖZEN BORCUNU YERİNE GETİRMEMESİ(Sözleşmenin Haklı Nedenle Feshi)

818/m.390/11

⁸⁵ “Özen Borcundan doğan sorumluluk” konusu çalışmamızın 2.5. Bölümünde geniş olarak incelenmiştir.

ÖZET : Taraflar arasındaki sözleşme vekalet sözleşmesidir ve vekil (davacı) Borçlar Kanununun 390/11. maddesi uyarınca vekil edene karşı vekaleti özen ile ifa yükümlülüğü altındadır.

Davacının genelge hakkında davalıya bilgi vermemiş olması, sözkonusu vergilerin bizzat davalı tarafından ödeneceğini ikaz etmemiş olması özen yükümlülüğünün ihlalidir. Davalının, özen yükümlülüğünü yerine getirmeyen mali müşavir ile sözleşmeyi sürdürmesi beklenemez. Bu durumda sözleşmenin haklı bir nedenle fesh edildiğinin kabulü gerekir.⁸⁶

2. SMMM'İN CEZAI SORUMLULUKLARI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin cezai sorumlulukları konusunda özel bir yasal düzenleme yoktur. 3568 Sayılı meslek yasasında dahi cezai hükümler düzenlenmemiştir. 213 Sayılı VUK 359.maddesi a,b,c fıkralarında hangi fiillerin işlenmesi durumunda hangi sürelerde hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak 213 Sayılı VUK 359. Maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırım gerektiren tüm fiiller burada sayılmamıştır. Bunun dışında özel kanunlarda düzenlenmemiş olan fiillere uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezalar TCK'ya göre belirlenecektir.

SMMM'ler kendilerine sunulan 213 Sayılı VUK'a uygun olarak düzenlenmiş olan belgeleri yasal defter kayıtlarına işlemek, mali tabloları hazırlamak ve yasal vergi beyanlarını VUK hükümlerine uygun olarak hazırlayarak vergi idaresine göndermekle yükümlüdürler. Bu yükümlülüklerini yerine getirirken "harici bir araştırmayı gerektirmeyecek düzeyde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ya da sahte olduğu açıkça ve net olarak anlaşılabilen belgelerin kaydedilmesi suretiyle vergi kayıp ve kaçığına neden olan meslek mensupları hakkında idari ve cezai yönden müşterek müteselsil sorumluluk kaçınılmaz olacaktır. Ancak burada dahi SMMM'lerin hukuki ve cezai sorumluluğunu düzenleyen ne 213 Sayılı VUK'ta ne de 3568 Sayılı Meslek Yasası'nda açık bir kanun hükmü yoktur. SMMM'lerin hukuki ve cezai sorumlulukları Anayasa'nın

⁸⁶ (Yargıtay 3. HD, E. 1998/1857, K. 1998/6257, T. 4.6.1998)

38 ve 73.maddelerine aykırı bir şekilde yönetmelik ve tebliğ hükümleriyle yapılmaya çalışılmıştır. SMMM'lerin kendisine ibraz edilen belgelerin sahteliğini anlayabilmeleri için bazı karşı teyit yöntemleri ile gerek faturada ünvanı yazılı faturayı düzenleyen firma nezdinde inceleme ve araştırma yapmak gerekse faturayı düzenleyen firmanın bağlı olduğu vergi dairesi nezdinde araştırma yaparak kesin bilgiye ulaşarak kanaat getirilmesi gerekmektedir. İnceleme ve araştırma yapma yetkiniz olmayan bir hususa bağlı olarak müşterek ve müteselsil sorumluluğa gidilmesi hele hele bunun yasayla yapılmayarak salt yönetmelik ve tebliğlerle yapılması hukuk devleti ilkelerine de aykırıdır. Aslında bakıldığında müşterek ve müteselsil sorumluluğu belirleyen tüm işlemler daha baştan yok hükmünde yasal dayanaktan yoksun hükmünde kalmakta olup devamında yapılan tüm idari ve cezai işlemler de yasal dayanaktan yoksun kalmaktadır.

213 Sayılı VUK 359/a-b maddelerinde düzenlenmiş olan ve fatura ile fatura hükmündeki belgelerin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde veya sahte olması durumunda, **bağımsız ya da bağımlı çalışan bir meslek mensubunun inceleme ve araştırma yapma yetkisi olmadığı gibi**, ticari hayatın olağan akışı içerisinde mümkün değildir. Böyle bir durumda bağımsız veya bağımlı çalışan meslek mensubunun, genel olarak tüm meslek mensupları için de geçerli olduğu gibi, mesleki özen ve sorumluluk ilkesi gereğince özen gösterme yükümlülüğü bulunmaktadır.⁸⁷⁻⁸⁸

Cezai sorumluluk kavramından sadece hürriyeti bağlayıcı cezalar akla gelmemelidir. Zira idari niteliğe sahip olan vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları da özü itibariyle cezai sorumluluğun birer karşılığıdır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 344, 353, mük.355. maddelerinde düzenlenen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da özü itibariyle cezai sorumluluk içeren idari ceza

⁸⁷Baykul, Gencer. “Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Müteselsil Sorumluluğu” <http://www.mersinsmmmo.org.tr/odamiz/bagimli-uyeler/makaleler-incelemeler/muteselsil-sorumluluk.aspx>, Erişim Tarihi:04.07.2015

⁸⁸Bağımsız çalışan SMMM'ler içinde durum farksızdır. Zira YMM'ler de olduğu gibi karşı teyit tutanağı düzenleyerek alt firmalardan teyit alma yetkisi ve hakkı da yoktur. Ancak SMMM'lerin yetkisi olmayan bir konuda hukuki ve cezai sorumluluğa gidilmesi bu yönüyle de hukuka aykırıdır.

uygulamalarıdır. Bu çalışmamızda hürriyeti bağlayıcı cezai sorumluluklar yanında, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin idari nitelikli vergi suç ve cezalarından da sorumlulukları da ele alınmıştır.

2.1. SMMM'in İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarından Sorumlulukları

Suç sayılan bazı fiillerin yaptırımlarının yalnızca parasal olması ve vergi idaresi tarafından yerine getirilebilmesi durumunda bu suçlar idari nitelikli suçlar ve cezalar şeklinde tanımlanabilir. Özel usulsüzlük cezaları, ikinci derecede uygulanan usulsüzlük cezaları, vergi ziyat cezaları hepsi birer idari nitelikte cezalardır.

Bazı Danıştay kararlarında özel usulsüzlük cezalarında esas itibariyle cezalandırma olduğunun ve ceza hukukunun genel kuralı olan “suçun tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı” şeklinde genel kurala bağlı kalarak kararlar verdiğini görmekteyiz. Sonuç olarak vergi daireleri tarafından uygulanan idari niteliğe sahip olan maddi cezalarında özü itibariyle birer cezalandırma olduğu açıktır.

Vergi Usul Kanununun vergi suçu olarak düzenlediği bir kısım fiillerin yaptırımı sadece parasal ve vergi dairesi tarafından gerçekleştirilir⁸⁹.

Asıl amaç, vergi yasalarına karşı işlenen eylemler nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat veya zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı eylemi yani vergi suçunu önlemek olarak belirlemiştir⁹⁰.

⁸⁹ Bayraklı, Hasan Hüseyin; “Genel Vergi Hukuku”, Derya Kitabevi-Afyon-2007, s.185

⁹⁰ Danıştay İBK. 12.6.1980 tarih ve E.1977/1, K.1980/2, Karakoç, a.g.e.,451

2.1.1. SMMM'in Vergi ZiyaiCezası'ndan Sorumlulukları ve Vergi Ziyai Suçunun Unsurları

Vergi Ziyai Suçu 213 Sayılı VUK 341.maddesinde tanımlanmıştır.⁹¹

Madde hükmüne göre vergi ziyai: "...Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder."

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.(213 Sayılı VUK 341.madde hükmü)

2.1.1.1. Kanuni Unsur

Suç sayılan fiiller kanunla belirlenir, kanunla konulur ve kanunla kaldırılır. Bir kanunla düzenlenmeksizin yapılan idari düzenlemelerle(yönetmelik, tebliğ, sirküler vb) vergi suçu ve bu suça uygulanacak olan yaptırımlar ihdas edilemez ve uygulanamaz.

2.1.1.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru suç sayılan fiil ya da fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi ile gerçekleşmiş olacaktır. Sonuç olarak eylem, fiil ve sonuç arasında direkt bir neden sonuç ilişkisi vardır.

2.1.1.3. Manevi Unsur

Suçun manevi unsuru "eylem sahibinin kusurlu iradesidir."⁹²

Suçun oluşması için "kast"ın varlığı aranmaz.

⁹¹<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIliski=0&source=XmlSearch=&Tur=1&Tertip=4&No=213>, Erişim 25.05.2015

⁹²http://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm, Erişim Tarihi:14.06.2015

Mali nitelikli bir suçun işlenmiş sayılması için muhatabın mutlaka kasten kanuna aykırı davranması şart değildir. Taksirli hatta ihmalli bir davranış bu suçun oluşması için yeterlidir.⁹³

Maddi unsuru “**sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak**” fiili olan kaçakçılık suçu dışındaki kaçakçılık suçlarında, **suçun manevi unsurun “genel kast”** olduğu ortak görüştür.⁹⁴

2.1.2. Usulsüzlük Cezasında Manevi Unsur

Mali nitelikli bir suçun işlenmiş sayılması için muhatabın mutlaka kasten kanuna aykırı davranması şart değildir. Taksirli hatta ihmalli bir davranış bu suçun oluşması için yeterlidir⁹⁵.

Vergi kabahatlerinde bir kısım fiiller kasta bakılmaksızın yaptırıma tabi tutulur ve yaptırımı cezai değil parasaldır. Bu nedenle bu fiillerin suç oluşturup oluşturmadığı açısından taksir yeterlidir.⁹⁶

2.2. SMMM’in Adli Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları’ndan Sorumlulukları

3568 Sayılı Meslek Yasası’nda adli nitelikli suç ve cezalara yer verilmemiştir. Sadece 213 Sayılı VUK 359.madde a,b,c fıkralarında sayılan fiillere iştirak, yardım, teşvik vb yollarla karışan ve somut olarak ortaya konulabilen meslek mensuplarına uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı(adli nitelikli) cezalara yer verilmiştir.

Özel yasalarında hangi fiillere hangi adli nitelikli cezaların uygulanacağı yazılı olmayan fiillerle suç işlenmesi durumunda TCK’nın adli nitelikli suç ve ceza hükümleri uygulanacaktır.

93 Karakoç, Yusuf; “Genel Vergi Hukuku”, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası , Yetkin Yayınları, Ankara–2007.

94 Y. 9.CD., E.:1995/3121, Karar:1996/952, T.27.02.1996,

95 Karakoç; a.g.e., s.450

⁹⁶Keramettin Tezcan; Vergi Suç Ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, http://www.muhasabenet.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezcan_vergi%20suc%20ve%20cezaların%20tck%20cerc%20değerlendirilmesi.doc, Erişim: 09.07.2015

2.2.1. SMMM'in Kaçakçılık Suç ve Cezalarından Sorumlulukları

Vergi kaçakçılığı suçunun hangi fiillerle işlenmesi durumunda hangi süreler hürriyeti bağlayıcı cezaların verileceği , 213 Sayılı VUK 359.maddenin a,b,c fıkralarında açıklanmıştır. Tabi ki burada şu tesbiti yapmak yerinde olacaktır. 359/a,b,c fıkralarında kaçakçılık fiillerinin bazıları sayılmıştır. Dolayısıyla madde metninde sayılmayan bir fiille vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda 359.maddeye göre hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması yapılamayacağı hukukun genel kuralı olan “ **kanunsuz ceza olmaz**” prensibi gereğidir. Ancak vergi inceleme raporlarında, vergi denetim elemanlarının kanun metninde sayılmasa dahi bazı vergi ziyai fiillerini de 359.madde kapsamında mütalaa yaparak hatalı vergi denetim raporu ve “suç raporu” düzenledikleri görülmektedir. Bu tür vergi suç raporları neticesinde talep edilen hürriyeti bağlayıcı cezaların, yerel mahkemelerin ya da yüksek yargının kararlarıyla iptal edildiğini görmekteyiz. Ayrıca ceza hukukunda **suçun tesbiti yetkisi ceza mahkemesine**, yargıya ait olduğu durumda vergi denetim elemanlarının kendilerini ceza mahkemesinin yerine koyarak, adeta kanun koyucunun yerine geçerek yetkileri olmadığı durumda suç tesbiti yapmaları hukuka aykırıdır.

Vergi Müfettişleri, vergi kanunlarına aykırı vergi incelemesi yapamayacak, kanuni dayanağı olmayan vergi suçu raporu düzenleyemeyeceklerdir.⁹⁷

2.2.1.1. Kaçakçılık Suçu Oluşumu ve Unsurları

Suçun unsurları, kanunilik, maddi unsur ve manevi unsurdur.

Kaçakçılık suçunun unsurları da kanunilik, maddi unsur ve manevi unsurdur.

Kanunilik unsuru “ Kanunsuz suç ve ceza olmaz” kuralı gereği bir fiilin kanunla suç sayılması ve bu suça ait cezanın belirtilmesi gerekmektedir.⁹⁸

⁹⁷“Vergi Müfettişleri Kanunsuz Rapor Yazamayacak”, <http://ymm.net/wp/?p=1006>, Erişim Tarihi:03.07.2015

Maddi unsur: Hareket, Sonuç ve nedensellik bağı. Kaçakçılık suçunda maddi unsur, 213 Sayılı VUK 359.maddesi a,b,c bentlerinde sayılan fiillerin işlenmesi oluşturur.⁹⁹

Manevi Unsur: 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu 21.maddesinde “ suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.” hükmü mevcuttur. Bu hükme göre suçun oluşması kastın varlığına bağlanmıştır. Fakat 5237 Sayılı TCK'nın 22.maddesinde kanunun açıkça belirttiği durumlarda taksirle işlenen suçların da hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Taksirli hareketin cezalandırılabilmesi için, bu fiillerin taksirle işlenmesi durumunda da cezalandırılacağına kanunda açıkça düzenlenmesi ve belirtilmesi gerekmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359/a,b,c fıkralarında vergi kaçakçılığına ait fiillerin taksirle işlenmesi halinde de cezalandırılacağı yönünde hüküm yoktur. Bu durumda kaçakçılık suçları dahil olmak üzere ancak kasıtlı işlendiği durumda cezalandırılabilir, taksirle işlenmesi durumunda cezalandırılmayacaktır.

5237 Sayılı TCK'nın 21'inci maddesinde; **“suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır”** hükmü mevcuttur. 213 Sayılı VUK'na muhalefet suçlarında **“kasıt unsuru”** suçun oluşması için halen yürürlükte bulunmaktadır. T.C. Maliye Bakanlığı tarafından 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren **306 sayılı 213 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde**; **“...kaçakçılık suçunun oluşmasının sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığının; “kastın”** bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirtlenmesine bağlı bulunduğu, bu nedenle, yapılan vergi incelemelerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, kullanılıp kullanılmadığının vergi denetimine yetkili olanlarca değerlendirilmesi **sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri** bilerek kullandığı sonucuna varılan vergi mükellefleri hakkında **“vergi suçu”** raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması **“...bilmeden kullandığı”** kanaatine varılan vergi

98 Şükrü, Zuhâl, KIZILOT, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., Ankara 2010, s.519

99 KIZILOT, a.g.e, s.522.

mükellefleri hakkında“**vergi suçu raporları**” düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması...” gerektiği belirtilmiştir.¹⁰⁰

22.07.1998 günü **4369 Sayılı Yasa ile** yapılan son değişiklikte 213 Sayılı VUK 344. Madde hükümleri 359. Maddeye taşınmış, daha önce **344. Maddenin 1. fıkrası; “Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.”** şeklinde olduğu durumda **4369 Sayılı Kanun ile “Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.”** cümlesi madde metninden çıkartılmıştır. 213 Sayılı VUK’nun 344. maddesinde, “**VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI**” başlığı altında düzenlenmiş ve daha önce tüzel kişilerin yasal temsilcileri hakkında işlem yapılabilmesi gerekirken bu defa“**suçu işleyenler**” şeklinde bir kavram ilave edilerek, vergi kaçaklığı suçunun tüzel kişilerde muhasebeci ya da muhasebe departmanında görevli muhasebe yardımcı elemanı, şef gibi çalışanların da sorumluluğuna gidileceği şekline dönüşmüştür.¹⁰¹

Kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için VUK’nın 359.maddesinin a,b,c bentlerinde yazılı fiillerin işlenmiş olması yeterli olup vergi ziyanın varlığı aranmayacaktır. Şayet 213 Sayılı VUK 359. maddesi hükümlerine aykırı fiiller işlenmiş ise bu taktirde vergi ziyana ait muamelelerin yapılmasına engel değildir.

Vergi ziyanın doğması suçun oluşması için bir unsur değildir.¹⁰²

¹⁰⁰**Kastın varlığını tesbit yetkisi yargı merciiine ait** olup bu yetkinin tebliğ ile vergi denetim ve inceleme elemanlarına devredilemeyeceğinden, 213 Sayılı VUK 306 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile bu yetkinin vergi inceleme elemanlarınca kullanılması, kanunla düzenlenmeyen bir hususun tebliğ ile düzenlenmesi neticesi olması nedeniyle hukuka aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

¹⁰¹Celal, ÜLGEN, “Vergi Usul Yasası’nın 359.maddesi Anayasa’ya aykırıdır.”,http://www.ulgenhukuk.com., Erişim Tarihi:04.11.2015

¹⁰² Yargıtay 11. CD, E.2005/2456-K.2006/362, 30.01.12006

“Serbest muhasebeci olarak çalışan sanık ile sahte belgeler düzenleyen ve kullanan sanıkların eylemlerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 47. maddesi aracılığıyla evrakta sahtekarlık suçunu oluşturduğunun gözetilmemesi, Yasaya aykırıdır.”¹⁰³

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin cezai sorumlulukları, ancak **fiili işlemleri veya fiilin gerçekleştirilmesine katılmaları** durumlarında sözkonusu olacaktır. Aksi durumda meslek mensubunun cezai sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.¹⁰⁴

Suçun faili ya da şeriki olmayan meslek mensubunun ceza sorumluluğu bulunmamaktadır.¹⁰⁵

Meslek mensubunun ceza sorumluluğundan ise suçun tüm unsurları tamam olmadan söz edilemeyecektir. Suçun tüm unsurlarının tamam olması halinde ise meslek mensubunun cezai sorumluluğundan sözedilebilecektir. Örneğin kendisine mükellef tarafından verilen sahte faturayı(belgeyi) sahte olduğunu bilmeden yasal defterlere kaydeden ve yasal beyanlarla da beyan eden meslek mensubunun sorumluluğuna gidilemeyecektir.

Zira meslek mensubu faturanın(belgenin) sahte olduğunu bilmediğinden ve bilecek durumda olmadığından suçun manevi unsurunun eksik olması ve böylelikle suçun tüm unsurlarının tamam olduğu ileri sürülemeyeceğinden meslek mensubunun cezai sorumluluğuna gidilemeyecektir.

¹⁰³ T.C. Yargıtay 6. CD., E. 2003/8710, K. 2004/1804, T. 25.2.2004

¹⁰⁴ T.C. İstanbul, Anadolu 13. Asliye Ceza Mahkemesi, E.No. 2013/85, K.No:2014/213, T.22.05.2014, “213 Sayılı VUK 359/b, 360 ve TCK'nın 53.maddeleri gereğince cezalandırılması talep ve iddia edilen meslek mensubu C' nin sahte fatura düzenlediği iddia edilen mükellef şirkete ait ticari defterleri tutup tüm beyannameleri düzenli olarak vergi dairesine verdiği sabit olmakla birlikte, sanığın beyannamelerin düzenlenmesi sırasında sahte fatura tanzimine ilişkin suça katıldığına dair herhangi bir maddi bulguya rastlanmadığı, ayrıca sahte fatura tanzim ettiği, bu faturaların karşılığı tahsil ettiği veya pazarlamış olduğu yönünde vergi müfettişliğince herhangi bir maddi bulguya rastlanılmadığından, sanığın üzerine atılı bulunan suçta işlediğine dair mahkumiyetine yeterli delil ve kanaat elde edilemediğinden 22.05.2014 tarihinde **beratine** karar verilmiştir.”

¹⁰⁵ Şafak Ertan Çomaklı, Türk Vergi Ceza Hukukunda Fail Ve Cezai Sorumluluk, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s.207

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları, 213 Sayılı VUK 359.madde a,b,c bentlerinde sayılmış olup aşağıda belirtilmiştir.

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında **on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına** hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu durumda, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle **gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.**

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini **tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası** ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı durumda bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı durumda basanlar veya bilerek kullananlar **iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası** ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili

makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

213 Sayılı VUK 359.maddesinde bir hile fiili olan “gerçeğe aykırı matrah beyanı” hile fiilleri arasında sayılmamıştır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması, defter ve belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi gibi fiiller kaçakçılık sayılırken, gerçeğe aykırı beyanname vererek gerçek olmayan tahakkuk fişi düzenlenmesine yol açılması kaçakçılık olarak kabul edilmemiştir.¹⁰⁶

Gerçeğe aykırı ya da eksik matrah beyanı, 213 Sayılı VUK’da ceza hukuku anlamında bir suç olarak tanımlanmamasına rağmen, gerçeğe aykırı ya da eksik matrah beyanı dolayısıyla mükellef, vergi sorumlusu ve 3568 sayılı Kanun’a göre yetkili meslek mensubu hakkında 5237 Sayılı TCK’nın 206. Maddesinde belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezalara veya adli para cezasına hükmolunabilecektir.¹⁰⁷

2.2.1.2. Kaçakçılık Suçuna İştirak

İştirak: Kanunen ve nitelikleri gereği tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin değişik şekillerdeki katılımıyla işlenmesine veya bir kişinin, çok failli bir suçun işlenmesine fail sayılmayı gerektirmeyecek nitelikte fiillerle katılmasına iştirak denir.¹⁰⁸

Suçta iştirak edenin, iştirak eylemi(fiili) nedeniyle cezalandırılabilmesi için, yükümlü veya sorumlu olması da gerekmemektedir. Örneğin üçüncü şahıslarla dahi olsa anlaşmak suretiyle 213 Sayılı VUK 359. maddesi a,b,c fıkralarında sayılan vergi kaçakçılığı suçlarından herhangi birini işlemişlerse, eyleme(fiile) katılanların herbiri ayrı ayrı menfaat elde etmiş olarak kabul edilecekler ve faillerin her biri ayrı ayrı cezalandırılacaklardır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İştirak suçu ve cezasını düzenleyen 338.maddesi 22/7/1998 Tarihli

¹⁰⁶S.AteşOKTAR, Yalan Beyanda Bulunma Suçu ve Gerçeğe Aykırı Vergi Beyannamesi Verilmesinde Hürriyeti Bağlayıcı Ceza, <http://www.yaklasim.com>, Erişim Tarihi: 14.06.2015

¹⁰⁷S.AteşOKTARage

¹⁰⁸Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Y. Beşevler, 2014, s.416

4369 Sayılı Yasanın 82.maddesi hükmü gereği yürürlükten kaldırılmış olup bu tarihten itibaren Vergi Usul Kanununun Madde 338 iştirak hükmüne göre cezalandırma yapılamayacaktır. 5237 sayılı TCK nın iştirak hükümlerine göre cezalandırma işlemleri yapılacaktır.

Örneğin, mükellefin isteği ya da baskısıyla, meslek mensubunun vergi mükellefinin yasal defterlerinde muhasebe hileleri yapması durumunda, mükellef ve meslek mensubu 213 Sayılı VUK 359/a,b,c fıkralarında belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılacaklardır.

Meslek mensubu hakkında, Danıştay 3.Dairesi tarafından verilen başka bir kararda: "...Mali müşavirliğini yaptığı yükümlü şirket adına iki tane yevmiye defteri tasdik ettirerek, usulsüz tasdik edilen defteri incelemeye ibraz ettiği, şirketin maliyet kayıtlarına alınan sahte faturaları çıkarıp, yerine başka bir şirketin gerçek teslim dayandıran faturalarını kaydettiği saptanan davacı adına yükümlü şirket tarafından sahte fatura kullanılması eylemine iştirak etmesi nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka aykırılık yoktur."¹⁰⁹⁻¹¹⁰

Meslek mensupları tarafından yapılan muhasebe hileleri genel muhasebe teorisi açısından değerlendirildiğinde; işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını aldatmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir. Bilinçli olarak, daha çok belgeler üzerinde, yapılan tahrifatlar ve hatalardır. Vergi(muhasebe) hileleri vergi kaybına neden olan, tamamen vergi matrahının düşük gösterilmesine yönelik yapılan kasti hatalardır.¹¹¹

Vergi mükellefinin kendisi çok çeşitli fiillere bağlı vergi ziyayı yaratması mümkündür. Bu durumda iştirakçi vergi ziyayı doğuran eylemin bir kısmına

¹⁰⁹T.C. Danıştay 3.D. E.2008/3870, K.2010/2084, T.14.06.2010

¹¹⁰ Meslek mensubu hakkında ceza hukuku yönünden de ayrıca sorumluluğuna gidilebilecektir.

¹¹¹Mustafa ALPASLAN Eda KAYA. "Muhasebe Hilesinde Muhasebecinin Sorumluluğu Nedir?" <http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php/ouractivities/articles/tax/444-muhasebe-hilesinde-muhasebecinin-sorumlulu-nedir.html>. Erişim Tarihi:03.07.2015

katılmışsa o kısma isabet eden vergi ziyayı esas alınarak iştirak cezası verilmelidir.¹¹²

SMMM olan Meslek mensubunun yasal defter kayıtlarına işlediği VUK da yazılı **belgelerin gerçekliğini** ya da **sahteliğini araştırmak** yetkisi de yükümlülüğü de yoktur.

“ sanık hakkında 2008 ve 2009 yıllarında sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçuna katılma suçundan cezalandırılması istemi ile kamu davası açılmış ise de; sanığın serbet muhasebeci olduğu, gelen belgeleri e-beyan ile ilgili vergi dairesine beyan etmekle yükümlü olduğu, **belgenin gerçekliğini ya da sahteliğini araştırmak yükümlülüğünün bulunmadığı** anlaşılınca maddi unsur yönünden oluşmayan atılı suçtan CMK 223/2-a maddesinde BERAATINA,” karar verilmiştir.¹¹³

Kanaate dayanan, soyut varsayımlara dayalı ve somut delillere dayanmayan vergi denetim, vergi inceleme raporlarına dayanarak meslek mensupları hakkında **mali, hukuki ya da cezai sorumluluğa gidilemez.**

“3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununun mesleği konusu başlıklı ikinci maddesinin, genel ve kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve vergi beyannameleri ve diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak gibi yükümlülükleri bulunduğu sanık meslek mensubunun herhangi bir işyerinde bağlı olmaksızın mali müşavir olarak mesleğini sürdürdüğü ve diğer şirket ve kişilerin de mali müşavirliğini yaptığının anlaşıldığı, sanığın sahte ve yanıltıcı belge düzenlediği konusunda sanık aleyhine **tam bir tespit yapılamadığı**, vergi denetmenlerinin raporlarının **kanaate dayandığı ve somut delile dayanmadığından**, 213 VUK’namuhalefet suçundan sanığa yüklenen suç

¹¹² ŞENYÜZ, a.g.e., s.246

¹¹³ Adana 12 Asliye Ceza Mahkemesi, E:2013/587 Esas, K: 2014/313, T. 14.03.2014

işlediği sabi olmaması nedeniyle CMK nin 223/2-e maddesi gereğince BERAATINA”karar verilmiştir.¹¹⁴

“Davacı serbest muhasebeci mali müşavir olup, mali müşavirliğini yaptığı şirketler adına, belge basımı için izin başvurusunda bulunmak, beyanname vermek, şirketleri bazı konularda temsil etmek mesleğin gereği olup, bu faaliyetler dışında adı geçen şirketleri sahte fatura kullanmaya azmettirdiği yolunda bir tespit bulunmadığından davacı adına kesilen cezada isabet görülmemiştir.¹¹⁵

2.2.1.2.1. Maddi Menfaat Gözetme Durumu

Maddi menfaat kavramına,para,menkul ve gayrimenkul gibi maddi değeri olan kavramlar dahildir.¹¹⁶

Meslek mensupları hakkında ceza davası açılması ve haklarında cezaya hükmedilmesi için; fiili somut olarak işlemleri, fiilin gerçekleştirilmesine fiilen katılmaları, fiilin işlenmesi ya da fiili doğrudan doğruya mükellefle birlikte işlemesi halinde **213 Sayılı VUK’nun iştirak hükümleri** gereğince **o fiilin cezası** ile cezalandırılması yoluna gidilecektir.

213 Sayılı Kanununun 344.maddesinin 3’üncü fıkrasına göre iştirak nedeniyle ceza kesilebilmesi için, suça iştirak nedeniyle ceza kesilebilmesi için, suça iştirak edildiğinin ve ayrıca, ayrı menfaat sağlandığının tespiti gerekmemektedir.¹¹⁷

2.2.1.2.2. Maddi Menfaat Gözetmeme Durumu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 360.maddesi hükmü gereği 213 Sayılı VUK’nun 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk

¹¹⁴Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi, E:2010/735, K:2012/282

¹¹⁵Danıştay 4. Daire, E:2000/550- K: 2001/518, T. 22/2/2001

¹¹⁶Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya. Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran 2007, s.159.

¹¹⁷. Danıştay 7.Dairesi **Esas : 2002/3797Karar : 2004/1686T. : 09.06.2004**

Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.¹¹⁸

2.2.1.2.3. Azmettirme Durumu

Azmettirme fiilinin işlenmesi durumunda TCK ya göre cezalandırma işlemi 5237 Sayılı TCK nın 38.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre:

Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz.

Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir(5237 Sayılı TCK nın 38.maddesi).

Azmettirmede maddi menfaat şartı aranmamıştır.

Mükellefi **sahte fatura kullanmaya azmettiren meslek mensubu** için de mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil olarak aynı ceza sözkonusu olacaktır.

“Bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirenlere işlenen fiiller için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynı uygulanır. Mahkemece bu suçun oluşabilmesi için gerekli olan teşvik, telkin, azmettirme fiilleri ispatlanmamıştır.”¹¹⁹

¹¹⁸ . Başbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim T.i.15.05.2015

¹¹⁹ (Danıştay 4. Daire, E. 1999/5428, K. 2000/2702, T. 12.6.2000)

“Kaçakçılığa teşvik cezası uygulanabilmesi için azmettirme unsurunun açıkça ortaya konulması gerekir.”¹²⁰

Mali Müşavirliğini Yaptığı Şirketin Fatura Ticareti Yapması durumunda Mali Müşavire Direkt Azmettirme Suçu İsnat Edilemeyecektir.¹²¹

Mükellefi kaçakçılık yapmaya azmettiren serbest meslek mensubunaceza uygulanabilmesi için ve uygulanacak cezaların belirlenmesinde azmettirme fiilinin işlenip işlenmediğinin somut tesbitinin yapılması gerekmektedir.

213 sayılı Kanunun 365 inci maddesi uyarınca, ceza kesme yetkisi vergi dairelerine ait olup, kesilen cezaların kaldırılması için açılan davada, mahkemenin, idarenin yerine geçerek, farklı eylem nedeniyle uygulanabilecek başka bir cezaya hükmetmesi, hukuka uygun olmadığından, yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.¹²²

2.2.1.2.4. Yardım Etme Durumu

Bir suçun işlenişine yardım niteliğinde fiillerle katılanlar bu iştirakleri nedeniyle yardım eden olarak sorumlu tutulacaklardır.¹²³

Yardım etme; Suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak, Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak, suçu işlemeye teşvik etmek, suçu işleme kararını kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek ve yardımda bulunmanın kasten gerçekleştirilmesi yardım eden olarak bir suça katılımın diğer şartını oluşturmaktadır.¹²⁴

¹²⁰ (Danıştay 4. Daire, E. 2000/604, K. 2000/5354, T. 19.12.2000)

¹²¹ (Danıştay 4. Daire, E. 2000/550, K. 2001/518, T. 22.2.2001)

¹²² (VDDGK, Esas : 2003/369 Karar : 2004/50 T. : 07.05.2004)

¹²³ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Y. Beşevler, 2014, s.461.

¹²⁴ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, a.g.e, s464-465

Bir suçun icrasına yardım eden olarak katılan şerik, işlenen suçun gerektirdiği cezaya göre 5237 Sayılı TCK.nın 39/1 öngörülen oranlarda indirimli ceza alır.¹²⁵

2.2.2. Adli Nitelikli Ceza Mahkemeleri’nde Yargılanan Vergi Suç ve Cezalarında Cezaların Genel Olarak Uygulanma Şekilleri

2.2.2.1. Hapis Cezası (TCK’da öngörülen hapis cezaları ve hapis cezası çeşitleri)

Hapis Cezası : Hükümlünün ceza infaz kurumuna konularak özgürlüğünün kaldırılmasını öngören ceyaza hapis cezası denilmektedir.¹²⁶

Hapis Cezaları 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu 46.maddesinde sayılmıştır. Buna göre hapis cezaları, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olmak üzere üçe ayrılmıştır.

5237 Sayılı TCK süreli hapis cezalarını, kısa süreli ve uzun süreli hapis cezaları olarak ikiye ayırmıştır. Bir yıl ve daha az süreli olan hapis cezaları kısa süreli hapis cezaları olarak, bir yıldan daha uzun süreli hapis cezaları ise uzun süreli hapis cezaları olarak tanımlanmıştır. Kısa süreli ve uzun süreli hapis cezaları ayırımının yapılmasındaki temel amaç, kısa süreli hapis cezalarına seçenek yaptırımlar uygulanmasını sağlayarak, kısa süreli hapis cezalarının uygulanması nedeniyle doğabilecek sakıncaların önlenmesi amaçlanmıştır.¹²⁷

Ceza yargılaması ilk derece mahkemeleri olarak, suça ilişkin cezanın ağırlığına göre belirlenen “sulh ceza”, “asliye ceza”, ve “ağır ceza” mahkemeleri tarafından gerçekleştirilir.¹²⁸

5235 sayılı Kanun’un 10,12,14 maddeleri hükmü gereği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/a,b,c maddesine ilişkin ceza davaları, kaçakçılık suçları için

¹²⁵Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, a.g.e, s466.

¹²⁶Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, a.g.e, s.522.

¹²⁷İlhan Koca, a.g.e.s.529

¹²⁸ŞENYÜZ, a.g.e.,s.347

öngörülen üst sınır ceza beş yılı aşmadığından, Adli Yargı İlk Derece Mahkemesi olarak **Asliye Ceza** Mahkemeleridir.

2.2.2.2. Kısa Süreli Hapis Cezasına Seçenek Yaptırımlar

Kısa süreli hapis cezalarının uygulanmasındaki kolaylık nedeniyle sıklıkla çevrildiği seçenek **adli para cezasıdır**. Buna göre kısa süreli hapis cezası, mahkûmun ekonomik ve diğer kişisel durumları göz önünde bulundurularak, cezanın her bir günü için kanunun 52.maddesinin 2.fikrasına göre yirmi ila yüz Türk Lirası arasında taktir edilebilecek ve adli para cezasına çevrilebilecektir.¹²⁹

5237 Sayılı TCK 50.maddesinde kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar belirtilmiştir.¹³⁰

(1) Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;

a) Adli para cezasına,

b) Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine,

c) En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye,

d) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya,

e) Sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması durumunda; mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı

¹²⁹Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, a.g.e. s.535

¹³⁰

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.Aspx?MevzuatKod=1.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5237>

yapmaktan yasaklanmaya,

f) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya,

Çevrilebilir.

(2) Suç tanımında hapis cezası ile adlî para cezasının seçenek olarak öngörüldüğü hallerde, hapis cezasına hükmedilmişse; bu ceza artık adlî para cezasına çevrilmez.

(3) Daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş bulunanların mahkûm edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, birinci fıkrada yazılı seçenek yaptırımlardan birine çevrilir.

(4) Taksirli suçlardan dolayı hükmolunan hapis cezası uzun süreli de olsa; bu ceza, diğer koşulların varlığı halinde, birinci fıkranın (a) bendine göre adlî para cezasına çevrilebilir. Ancak, bu hüküm, bilinçli taksir halinde uygulanmaz.

(5) Uygulamada asıl mahkûmiyet, bu madde hükümlerine göre çevrilen adlî para cezası veya tedbirdir.

(6) Hüküm kesinleştikten sonra Cumhuriyet savcılığınca yapılan tebligata rağmen otuz gün içinde seçenek tedbirin gereklerinin yerine getirilmesine başlanmaması veya başlanıp da devam edilmemesi halinde, hükmü veren mahkeme kısa süreli hapis cezasının tamamen veya kısmen infazına karar verir ve bu karar derhal infaz edilir. Bu durumda, beşinci fıkra hükmü uygulanmaz.

(7) Hükmedilen seçenek tedbirin hükümlünün elinde olmayan nedenlerle yerine getirilememesi durumunda, hükmü veren mahkemece tedbir değiştirilir.

2.2.2.3. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması (Hapis Cezasının Ertelenmesi)

Ceza yargılaması sonucunda, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasına hükmün açıklanmasının geri bırakılması denilmektedir.**5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 231/5 hükmü gereği,** hükmün açıklanmasının geri bırakılabilmesi için yargılama sonunda hükmolunan **cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası** olması gerekir.¹³¹

5237 Sayılı TCK 51.maddesi hükmünde hapis cezasının hangi durumlarda **ertelenebileceği, hükmün açıklanmasının geri bırakılabileceği** açıklanmıştır.¹³²

Hapis cezasının ertelenebileceği, hükmün açıklanmasının geri bırakılabileceği durumlar:

(1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,

b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerekir.

(2) Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde,

131Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, a.g.e. s.543.

132<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXMLSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5237>, Erişim T.i:16.06.2015

hakim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir.

(3) Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz.

(4) Denetim süresi içinde;

a) Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine,

b) Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,

c) Onsekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine, mahkemece karar verilebilir.

(5) Mahkeme, denetim süresi içinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklardan kurtulmasını ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya nezdinde çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hakime verir.

(6) Mahkeme, hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden geçirilmesine de karar verebilir.

(7) Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklere, hakimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi halinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir.

(8) Denetim süresi yükümlülüklerle uygun veya iyi halli olarak geçirildiği

takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

213 Sayılı VUK 359/a,b,c bentleri gereği hükmolunan ceza, **iki yıl veya daha az süreli hapis veya hükmün açıklanmasının geriye bırakılması**, mümkün olacaktır.¹³³

2.2.3. Cezada İndirim Halleri

213 Sayılı VUK 360.maddesi hükmü gereği, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.¹³⁴

5237 Sayılı TCK'nın 61.maddesinin 5.fıkrası hükmü gereği: "...(5) Yukarıdaki fıkralara göre belirlenen ceza üzerinden sırasıyla teşebbüs, iştirak, zincirleme suç, haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebeplere ilişkin hükümler ile takdiri indirim nedenleri uygulanarak sonuç ceza belirlenir."¹³⁵

2.2.4. Ceza Zamanaşımı, Zamanaşımı Sürelerini Kesen Nedenler, Zamanaşımı Süresinin Hesabı

Ceza zamanaşımı, kesinleşmiş mahkûmiyet kararından itibaren hükmedilen cezanın belli bir süre infaz edilememesi halinde devletin infaz yetkisini kaldıran bir kurumdur.¹³⁶

Ceza zamanaşımının hesabında hangi ceza süreleri dikkate alınacaktır? Ceza, genel af veya özel af ile daha hafif bir cezaya çevrilmiş olması durumunda,

¹³³ Şafak Ertan Çomaklı, Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s.49

¹³⁴

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=4&No=213>

¹³⁵

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5237>, Erişim T.i:25.05.2015

¹³⁶ Mahmut Koca, İlhan Üzülme, a.g.e.,s.679.

cezanın süresi kısaltılmış ise zamanaşımı süresi hükmünde yazan süre değil, cezanın çevrildiği en son ceza süresi dikkate alınır.

5237 Sayılı TCK 68.maddesi hükmü gereği,

(1) Aşağıdaki sürelerin geçmesiyle verilen hapis cezaları infaz edilemez:

a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl.

b) Müebbet hapis cezalarında otuz yıl.

c) Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl.

d) Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl.

e) Beş yıla kadar hapis ve adlî para cezalarında on yıl.

(2) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle ceza infaz edilmez.

(3) Bu Kanunun İkinci Kitabının Dördüncü Kısımında yazılı yurt dışında işlenmiş suçlar dolayısıyla verilmiş ağırlaştırılmış müebbet hapis veya müebbet hapis veya on yıldan fazla hapis cezalarında zamanaşımı uygulanmaz.

(4) Türleri başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilmez.

(5) Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır.

Ceza zamanaşımı aşağıdaki durumlarda kesilir:¹³⁷

(1) Mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını keser.

(2) Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımını kesilir.

Zamanaşımının hesabı ve uygulanması: 5237 Sayılı TCK 72.maddesi hükmü gereği zamanaşımının hesabı aşağıdaki gibi yapılır.

(1) Dava ve ceza zamanaşımı süreleri gün, ay ve yıl hesabıyla belirlenir. Bir gün, yirmidört saat; bir ay, otuz gündür. Yıl, resmi takvime göre hesap edilir.

(2) Dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler.

3. SMMM'İN MESLEKİ SORUMLULUKLARI

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini icra ederken mesleğin gerektirdiği mesleki özeni göstererek, güncel mevzuat değişikliklerini takip ederek, hizmet verilen kişi, kurum, tüzel kişi vb. en üst düzeyde mesleğin gerektirdiği her türlü bilgi ve tecrübelerini kullanarak, kamu ve üçüncü şahısların menfaatlerini de gözetererek, meslek mevzuatının gerektirdiği şekilde icra edilmesi zorunluluğu ve gerekliliği “mesleki sorumluluk” olarak tarif edilebilir.

4. SMMM'İN DİSİPLİN SORUMLULUKLARI

Meslek mensupları mesleklerini icra ederken mesleğin gerektirdiği 3568 Sayılı Meslek Yasası hükümleri ve disiplin yönetmeliği hükümleri başta olmak üzere, haksız rekabet yönetmeliği ve meslek etiği kurallarına uymak

137

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5237>

zorundadırlar. 3568 Sayılı Meslek Yasası hükümleri , Mesleki disiplin yönetmeliği hükümlerine uyulmaması, haksız rekabet yönetmeliği hükümlerine uyulmaması, haklarında vergi inceleme raporlarında suç unsuruna yer verilen izahatlar olması durumlarında meslek mensubunun “disiplin sorumluluğu” ve “disiplin cezası” yaptırımlarıyla karşılaşması sözkonusu olacaktır.

Disiplin cezaları 3568 sayılı Kanununun 48 inci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. ¹³⁸

“Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin yapılması gereken düzeyde yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.

Disiplin cezaları şunlardır:

a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı-ğının yazı ile bildirilmesidir.

c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.

d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

¹³⁸SMMM’lerin Disiplin Cezaları,
[http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.3568&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=3568,](http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.3568&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=3568)

5. SMMM'İN SORUMLULUĞUNA GİDİLEBİLMESİ ŞARTLARI

Genel olarak:

Müşterek ve Müteselsil Sorumlu Sıfatıyla Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirin Sorumluluğuna Gidebilme Şartları:

- Beyannamelerin Yasal Defter Kayıtlarına, defter kayıtlarının da kayıtların dayanakları belgelere uygun olması durumunda meslek mensubunun mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidilemeyecektir.

- İşletmenin iş hacmi ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerden olup meslek mensubu tarafından gerek eğitimi, gerekse mesleki tecrübesi ile ayırtedilebilecek nitelikteki belgeleri kaydeden ya da tasdik eden onaylayan meslek mensuplarının sorumluluğu sözkonusu olacaktır.¹³⁹

- Müşterek ve müstesil sorumlu tutulan meslek mensupları adına **kesinleşmiş bir kamu alacağı** için yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğu yoktur. Yerleşik yargı kararları da bu yöndedir.

- **Meslek mensubunun sorumluluğuna, müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlanabilecektir.**

VUK'nın mükerrer 227. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 4 sıra no'lu genel tebliğe göre ilgili meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacak olması ve kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenlenmesi zorunluluğu olmaması sebebiyle takibe konu alacağın kesinleşip kesinleşmediği araştırılmadan, serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına

¹³⁹ Danıştay 9.Daire, E:2000/1862, K.:2002/1083,
28.03.2002

düzenlenen ödeme emrini, alacağın önce ihbarname düzenlenerek istenilmesi gerektiğinden bahisle iptal eden mahkeme kararında yasal isabet yoktur.¹⁴⁰⁻¹⁴¹

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 olacaktır.¹⁴²

Meslek mensuplarının, ödenecek aşamaya gelmemiş olan bir borçtan sorumluluğu sözkonusu olmayacaktır. Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesine dayanan tebliğlerle düzenlenen hukuki sorumluluğu ödenecek aşamaya gelmiş olan **borçtan sorumluluktur**. Vergi beyannameleri ve bu beyannamelerin dayanakları işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılmış olması, sorumluluğun tutarını-miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki oluşturmaktadır. Öyle ki, bir borçtan müşterek ve müteselsil sorumlulukta müşterek 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. Bu açıklamalara göre, vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, tüm yasal aşamalar tamamlanarak kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi gereğince müşterekve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenlerle yapılan takibe **ödeme emri düzenlenmek suretiyle başlanması** yasa gereğidir.¹⁴³

- Meslek mensuplarının dava açma ve uzlaşma isteme hakkı bulunmayan bir konuda mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidilemeyecektir.

¹⁴⁰ DVDDGK, E: 2003/370 K: 2004/39 T: 26.3.2004.

¹⁴¹ Mustafa Yılmaz. "Yargı Kararlarında Mali Müşavirlerin Sorumluluğu"
<http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=144>

¹⁴² **Damıstay 9. Daire, E.2006/2167, K.2007/3307 T.03.10.2007**

¹⁴³ DVDDGK E.2008/522 K.2008/738 T.21.11.2008

Meslek mensubunun sorumluluğu, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılabilir. Vergi Dairelerince yapılacak olan takip işlemi tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır.¹⁴⁴

Kesinleşmiş kamu alacağının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla serbest muhasebeci, mali müşavir adına ödeme emri düzenlenebilmesi için ihbarname düzenlenmesine gerek bulunmadığından, borcun kesinleşip kesinleşmediğinin araştırılması gerekmektedir.¹⁴⁵

• Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Sorumluluğu (Dava Açma ve Uzlaşma İsteme Hakkı Bulunmayan Bir Konuda Mükellefle Birlikte Sorumlu Tutulamaması)

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına müsaade edebilir. Fakat, inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tesbit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiç bir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi hesaplanır. Dava açma ve uzlaşma isteme hakkı bulunmayan bir konuda meslek mensupları mükellefle birlikte sorumlu tutulamaz.¹⁴⁶

Beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaması nedeniyle muhasebecinin müteselsil sorumluluğu olması 213 Sayılı VUK Mükerrer 227.maddesi amir hükmüdür. Ancak Muhasebecinin İmzaladığı Beyannamedeki Bilgilerin Defter Kayıtlarına Uygun Olması Halinde Faturaların Naylon Fatura Olduğu Varsayımı Nedeniyle Muhasebeci Sorumlu Tutulamayacaktır.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Danıştay 4.Daire, E:2001/3111, K:2002/5592, T.26.12.2002

¹⁴⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 2003/370, K. 2004/39, T. 26.3.2004

¹⁴⁶ Danıştay 3. Daire, E. 1998/2581, K. 1999/3680, T. 9.11.1999

¹⁴⁷ Danıştay 4. Daire, E. 2004/1877, K. 2005/347, T. 9.3.2005

Meslek mensupları bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden sorumludurlar, miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya işhacmi ile uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır.¹⁴⁸

"Mali müşavirin sorumluluğu şekli ödevlere ilişkin bir sorumluluk olduğundan, usulüne uygun olarak mükellefçe düzenlenen ve belgelerin maddi gerçekliğine ilişkin yapılan incelemeler sonucu tarh edilen vergi ve cezalarda **mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilmez**. Mükellefçe düzenlenen belgeler ile mali müşavir tarafından düzenlenen belge ve tablolar arasında şekli bir uyumsuzluk bulunmamasına rağmen, mükellefçe alınan ya da düzenlenen ve mali müşavirin mesleki bilgi çerçevesinde anlaşılamayan sahte belgelere istinaden tarh edilen vergi ve cezalardan dolayı mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilemez."¹⁴⁹

Kesinleşmiş kamu alacağının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla serbest muhasebeci, mali müşavir adına ödeme emri düzenlenebilmesi için ihbarname düzenlenmesine gerek bulunmadığından, borcun kesinleşip kesinleşmediğinin araştırılması gerekmektedir.¹⁵⁰

5.1. Beyannamelerin Mali Sorumluluğuna Gidilecek Meslek Mensubu Tarafından İmzalanmış Olması

Meslek mensubunun hukuki sorumluluğuna gidilebilmesi için beyannamelerin meslek mensubu tarafından imzalanmış olması gerekmektedir.

¹⁴⁸ Danıştay 9. Daire, E. 2000/1862, K. 2002/1083, T. 28.3.2002

¹⁴⁹ Danıştay 4. Dairesinin E:2004/2404, K:2005/207 sayılı kararı

¹⁵⁰ Danıştay VDDGK, E. 2003/370, K. 2004/39, T. 26.3.2004

5.2. Beyannamelerde Yer Alan Bilgilerin Defter Kayıtlarına ve Bu Kayıtların Dayanağını Teşkil Eden Belgelere Uygun Olmaması

Meslek mensubu vergi beyanlarının defter kayıtlarına ve bu defter kayıtlarına dayanak olan belgelere uygun olmasından sorumludurlar. Defter kayıtları ve bu kayıtların dayanakları belgelere uygun olması durumunda meslek mensubunun hukuki sorumluluğuna gidilemeyecektir.

5.3. Sorumlulukla Bağlantılı Olarak Bir Vergi Ziyayının Ortaya Çıkması

Meslek mensubunun hukuki sorumluluğuna gidilebilmesi için bir vergi ziyayının ortaya çıkması gerekmektedir. Herhangi bir vergi ziyayının ortaya çıkmaması durumunda meslek mensubunun hukuki ve cezai sorumluluğuna gidilemeyecektir.

6. SMMM'İN SORUMLULUĞUNUN TESBİTİ

6.1. Vergi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İşlem

Vergi incelemesi yapabilecek olanlar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 135.maddesinde belirtilmiş olup incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılmış olan vergi incelemelerinde hesaplamalar neticesinde matrah farkı ortaya çıktığı taktirde, denetim elemanları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin sorumluluğu olduğu yönünde somut delilleri oluşur ise bu durumda meslek mensubunun sorumluluklarının tesbitini yapacak ve vergi inceleme raporlarında bu konuyu tüm yönleri ile somut olarak ve tüm delilleriyle ortaya koyacaklardır.

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu **Madde 135.maddesinde kimlerin vergi incelemesi yapabileceği sayılmıştır. Buna göre,** vergi incelemesi, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”¹⁵¹

Vergi Denetim görevlileri matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi meslek mensubu ile değerlendirerek somut olarak ortaya koyarak vergi inceleme raporlarında belirtecekler ve meslek mensubunun sorumluluğu ve sınırları bu raporda detaylı olarak tüm dayanakları (delilleri) ile açıklanacaktır.

Meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumlu olduğunun tesbiti durumunda, inceleme raporlarının onaylı birer örneği vergi müfettişi ya da incelemeyi yapan kanun metninde sayılan diğer denetim görevlilerince, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve meslek mensubunun bağlı olduğu meslek odasına da disiplin cezası açısından değerlendirilmek ve gereğinin yapılması için göndereceklerdir.

Meslek mensubu hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidilecek olması ancak vergi incelemesi sonucu tarh edilen vergi ve gecikme faizi, gecikme zammının vergi mükellefi tarafından ödenmiş olması durumunda da meslek mensubu hakkında yazılan vergi inceleme raporları meslek mensubunun bağlı olduğu meslek odasına her durumda da gönderilecektir. Burada amaç, meslek mensubunun mesleğini icra ederken uyması gereken meslek mevzuatı hükümlerine ve disiplin kurallarına uyup uymadığı yönünden değerlendirilmesinin yapılmasıdır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu **Madde 135'te ya da farklı bir kanun maddesi ile yapılmayan düzenlemeler ile tebliğle vergi inceleme görevlilerine meslek mensupları hakkında** (beyannameyi imzalayan veya tasdik eden meslek mensubunun sorumluluk açısından ilişkisini tespit etme ve meslek mensubunun sorumluluğunun saptanması) sorumluluk raporu yazmaları esas itibarıyla hukuka aykırıdır. Zira suç ve cezayı tesbit yetkisi yalnızca yargıya aittir. Vergi inceleme(denetim) görevlilerinin kendilerini yargının yerine koyarak meslek

¹⁵¹Basbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

mensupları hakkında vergi suçu raporu yazarak bu raporlarda ceza hükümlerinin de öngörülmesi yargının yerine geçmek anlamına gelecektir.

İnceleme elemanlarına, bir icrai işleme temel teşkil etmek üzere, Kanundan doğmayan bir yetki verilmesi veya Kanunla görevlendirilmedikleri bir konuda Tebliğ'le görevlendirilmeleri mümkün değildir.¹⁵²

“...Yeminli mali müşavirlerce yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükelleflerce, yeminli mali müşavirlere gerekli bilgi ve belgelerin verilmemesi halinde, Defterdarlıkların bu mükelleflerin defter ve belgelerini mahalli denetim elemanları vasıtasıyla tedarik ederek, yeminli mali müşavirlerince açılan davada, inceleme elemanlarına Kanunda öngörülmeven görevlerin Tebliğ'le yüklenmeyeceği gerekçesi ile yürütmeyi durdurma kararı verilmiştir.”¹⁵³

Denetim Elemanlarınca Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında

Usül:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu **Madde 367. Maddesinde vergi inceleme elemanlarının izleyecekleri usul belirtilmiştir. Buna göre;** Yaptıkları inceleme sırasında 213 sayılı VUK359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini vergi inceleme raporuyla tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası alınarak doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası da alınarak vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi zorunludur. 213 Sayılı VUK 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine bağlıdır.213 sayılı VUK 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya

¹⁵² Bumin Doğrusöz, Ruhsatlı Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları, archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../01-BUMINDOGRUSOZ.doc

¹⁵³ (Danıştay 4.D. E. 1996/1. Karar T.i. 2.2.1996)

hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamayacaktır. 213 Sayılı VUK 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesine bilgi vererek inceleme yapılmasını talep eder.¹⁵⁴

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ile başlar.

213 sayılı VUK'nun 359 uncu maddesinde yazılı suçlardan dolayı hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararları üzerinde etkili değildir. Vergi Mahkemeleri tarafından verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamayacaktır.

Cumhuriyet Savcılığı, kaçakçılık suçunun işlendiğini farklı bir yoldan öğrenirse;

Cumhuriyet Savcılığı, vergi dairesine haber vererek inceleme yapılmasını talep eder. Cumhuriyet Savcılığı tarafından kamu davasının açılması, inceleme sonucunun kendisine bildirilmesine kadar ertelenir.

Cumhuriyet Savcılığı tarafından kamu davası açılabilmesi için üç(3) durum öngörülmüştür.

1 – Merkezi inceleme elemanları doğrudan doğruya Cumhuriyet Savcılığına başvurabilirler.

¹⁵⁴ Başbakanlık, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

2 – Mahalli inceleme elemanları ancak Vergi Dairesi Başkanlığı-Defterdarlık ya da Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mütalaası ile birlikte Cumhuriyet Savcılığı'na başvurabilirler.

3 – Cumhuriyet Başsavcılığı kendiliğinden harekete geçebilir. Ancak bunun için idari merciler başvurusu “ön koşul” olarak kabul edilmiştir.

Cumhuriyet Başsavcılıklarının kendilerine intikal eden kaçakçılık suçu raporlarına bağlı olarak vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünden ön inceleme talep edilir. Ön inceleme neticesinin raporunun geldiği tarihten itibaren de yargılama süreci başlamış olacaktır. “Ön şart” getirilmesinde temel amaç;

Somut ve teknik bir araştırma yapılmasını gerektiren kaçakçılık suçları gereği vergi mükelleflerinin bir ön inceleme yapılmadan ceza mahkemelerinde yargılanmalarının yaratacağı problemleri ve sakıncaları önlemektir.

Kamu Davasının Açılması :

Hazırlık Soruşturması :

Vergi Denetim görevlilerince suç duyurusu üzerine hakkında suç duyurusunda bulunulan vergi yükümlüsünün, vergi sorumlusunun, hakkında suç duyurusunda bulunulan şahsın Nüfus kaydı, suç raporunda yazılı hususlar hakkında detaylı açıklamaları ve savunması alınır.

Soruşturma evrakları tedarik edilip, faillerin savunmaları alındıktan sonra, Cumhuriyet Savcılığı tarafından hazırlanan iddianame ile Asliye Ceza Mahkemesinde dava açılır.

Buraya kadar yapılan tüm işlemler “ **hazırlık soruşturması**” olarak tanımlanır.

Evraklar mahkemeye intikal ettikten sonra, mahkemenin esasına kaydedilir ve yeni bir defter ve numara verilerek yükümlü, hakkında suç

duyurusunda bulunulan kişi hakkında dosya açılır. Yükümlü, hakkında suç duyurusunda bulunulan kişi, tesbit edilen duruşma gününde usule uygun olarak duruşmaya çağrılır.

Ceza yargılamasında, yargılama açık şekilde olup, isteyen herkes duruşmaya girebilir. Mahkemenin vereceği karara karşı 7 (yedi) gün içinde itiraz edilebilir.

İlk derece ceza mahkemesi tarafından verilen kararlara karşı 7(yedi) gün içinde Bölge Adliye Mahkemesi nezdinde istinaf yoluna gidilebilir. Bu mahkemelerin bozma dışında kalan kararları ise Yargıtay'da 7(yedi) gün içinde temyiz edilebilir.

“Mütalaa koşulu”, yargı organları tarafından “dava koşulu” olarak esas alınmaktadır.

Mütalaanın alınması gereken durumlarda ise, mütalaa alınmadan dava açılmışsa, yargılama makamı şart yerine getirilmemiş olduğundan yargılama işlemini şart yerine getirilen kadar durdurur.¹⁵⁵⁻¹⁵⁶

Sanık hakkında fiili nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporu celp edilip, vergi kaybının belgelere dayalı olarak belirlenip belirlenmediği tesbit edilmeden ve savunmada belirtilen muhasebeci hakkında Cumhuriyet Savcılığına yapılan şikayetin sonucu alınmadan mahkumiyet hükmü kurulması isabetsizdir.¹⁵⁷

6.2. Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem

... Müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu vergi inceleme raporu ile ortaya konulan meslek mensubu hakkında yasal takip işlemleri meslek

¹⁵⁵ (Yargıtay 9.CD. 06.11.1990, E.:1990/2860, K.:1990/3641)

¹⁵⁶ Anayasa'nın 138.maddesi hiçbir organ, makam, merci ve kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceğini, tavsiye ve telkinde bulunamayacağını hükme bağlamıştır. Anayasa'nın bu açık hükmüne rağmen davanın açılma şartının defterdarlık veya başkanlık mütalaaasına ve onayına bırakılması Anayasa'nın 138.maddesi amir hükmüne aykırıdır.

¹⁵⁷ (Yargıtay 11. CD. E. 1999/3061, K. 1999/4591, T. 13.5.1999)

mensubunun bağılı olduğu vergi dairesi müdürlüğü tarafından, vergi inceleme raporlarına göre tarh edilen vergi, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi ziyayı cezalarının tahakkukunun kesinleşmesinden itibaren başlanabilecektir ve ilave olarak tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır.

İlgili vergi dairelerine bildirilen vergi inceleme raporlarında meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidilmesi durumunda:

1-) Vergi mükellefi adına vergi inceleme raporunda öngörülen tarhiyat işlemleri yapılır.

2-) Vergi inceleme raporundaki bilgilere ve hesaplamalara göre vergi mükellefine tebliğ edilen Vergi/ Ceza İhbarnamelerinin bütün yasal itiraz yolları tüketilerek, yasal süreler tamamlanarak kesinleşmesinden sonra tahakkuk eden vergi aslı, ceza ve fer' ilerin vadesinde mükellef tarafından ödenmemesi durumunda ve ödenmemesi aşamasında meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamında adına ödeme emri düzenlenerek yasal takip yapılabilecektir.

3-) Yasal sürelerin tamamlanarak, vergi ceza ihbarnamelerinde yazılı olan vergi aslı, gecikme faizi, vergi ziyayı cezalarına ilişkin olarak düzenlenecek ödeme emri, vergi mükellefi ve meslek mensubu adına ayrı ayrı mükellefin bağılı bulunduğu yer vergi dairesi tarafından düzenlenecektir.

4-) Meslek mensubu hakkında yapılacak icra takip işlemleri ise meslek mensubunun bağılı olduğu vergi dairesi tarafından yerine getirilecektir.¹⁵⁸

Borçlu vergi mükellefi ve müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensubu hakkında yapılacak takibat işlemleri 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre yerine getirileceğinden, ödeme emrinin düzenlenmesi, haciz varakasının onaylanması, ihtiyati haciz kararının alınması gibi işlemler borçlu mükellefin bağılı bulunduğu vergi dairesi tarafından yapılır. Borçlu veya malları kayıtlı bulunduğu, bağılı olduğu vergi dairesi müdürlüğü yetki sahasının dışında

¹⁵⁸ Cemal Boyalı, "Meslek Mensuplarının Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", Yaklaşım, S.28, Haziran 1999, s.64.

ise böyle bir durumda fiili haciz, haczin paraya çevrilmesi gibi işlemler borçlunun veya mallarının bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğü tarafından sağlanır.

7. SMMM'İN SORUMLULUĞUNUN SINIRLARI

7.1. Ziyaa Uğratılan Vergi Aslı'ndan Sorumluluk

Vergi inceleme görevlilerince yapılan somut tesbitler neticesinde meslek mensubunun sorumluluğu sözkonusu olması halinde ziyaa uğratılan vergi aslından meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu **sözkonusu olacaktır.**

Borç, vergiyi doğuran olayla doğar. Ancak borç, tek taraflı bir tarh işlemine dayanması nedeniyle verginin tahakkuk edip kesinleşmediği müddetçe, meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidilemeyecek olup sorumluluk müessesine başvurulamayacaktır. Alacaklı kamu idaresi tarafından, sonradan tarh edilen verginin tahakkuk işleminden sonra vadesinde asıl vergi mükellefi tarafından ödenmemesi durumunda meslek mensubunun mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamında adına ödeme emri düzenlenebilecektir. Sorumlu meslek mensubu ödediği vergi ve cezalardan dolayı adli yargı mahkemelerinde dava açarak asıl mükellefe rücu edebilecektir.

7.2. Vergi Ziyayı Cezası'ndan Sorumluluk

Yasal defterlerde yeralan kayıtlı tutarları bilmeden dahi olsa yanlış aktararak, yanlış kaydederek, yanlış tek düzen hesapları seçerek kayıt yapmak suretiyle vergi ziyasına yolaçan meslek mensubu ziyaa uğratılan vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte müteselsil ve müşterek olarak sorumlu olacaktır.

Bu sorumluluk şekli, meslek mensubu serbest muhasebeci mali müşavir ile vergi mükellefi arasında düzenlenen özel hukuk hükümlerini kapsayan hizmet-vekalet sözleşmesine aykırı fiil ve işlemlerden dolayı bir sorumluluk doğurur.

Bunun sonucu olarak S.M.M.M. vergi idaresine karşı sorumluluğunu değil mükellefe karşı özel hukuktan kaynaklanan sorumluluğunu ortaya koyacaktır.

Mükellef adına düzenlenen beyanname içeriği vergi matrahının dayanağını oluşturan mali tabloların hatalı-kusurlu bir şekilde eksik veya yanlış düzenlenmesi durumu, müşterek ve müteselsil sorumluluğun ortaya çıkış nedenini oluşturacaktır. Bu hata, ihmal, kusur, kasten, hatayla, unutkanlık veya mesleki bilgiye, mevzuat değişikliklerine yeterince hakim olamama gibi nedenlerle oluşabilir. Meslek mensubu tarafından verilen vergi beyannameleri nedeniyle sonradan ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılmışsa, ziyaa uğratılan vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi, müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri gereği serbest muhasebeci mali müşavirden hukuki sorumluluğu kapsamında müşterek ve müteselsil sorumlu olarak takip ve talep edilir.

S.M.M.M,ler bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belge ya da faturaları, miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeleri, ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeleri, muhasebe kayıtlarında gösterir ve bu kayıtlar mükellefin matrahında bir azalmaya sebebiyet verir ise, meslek mensupları oluşacak vergi ziyayı ve faizlerden sorumlu olacaktır.¹⁵⁹

7.3. Gecikme Faizi'nden Sorumluluk

Ödeme emri düzenlenmesi durumunda vergi sorumlusu; asıl borçluya ait vergi, ceza ve gecikme faizinden sorumlu olup, gecikme zammından sorumlu olmadığından, gecikme zammının ödeme emrine konu edilmesi mümkün değildir. Sorumlu, ödeme emrine karşı işlemin tarafına tebliğ tarihinden itibaren 7(yedi) gün içinde vergi yargısında açacağı davada, vergi aslı, vergi ziyayı cezalarının kendi asli görev ve sorumluluklarının yerine getirmemesiyle bağlantılı olmadığını somut olarak ortaya koyması durumunda, mahkemece; vergi ve cezaların, mali müşavirin usul ve şekli sorumluluğundan kaynaklanmadığı sonucuna varılırsa,

¹⁵⁹Hakan ARSLANER, Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD, <http://www.muhasbedr.com/smmm-vergi-ziyanindan-ne-kadar-sorumlu/>

ödeme emrine itiraz nedenleri arasında yer alan “**böyle bir borcum yoktur**” kapsamında mütalaa edilerek, ödeme emrinin iptaline karar verilir. Ödeme emirlerinin iptali yönünde verilen mahkeme kararı, vergi aslı ve cezasını sadece sorumlu yönüyle kaldırır. Mahkemenin meslek mensubu hakkındaki müşterek müteselsil sorumluluğu olmadığı yönündeki iptal kararı, asıl borçlu vergi mükellefi adına, mükellef lehinde bir sonuç ve anlam ifade etmeyecektir.

Ödeme emrine açılan davayı kaybeden sorumlu(çalışma konumuzda S.M.M.M), dava açma yoluna gitmeden vergi ve cezayı ödeyerek mükellef aleyhine adli yargı mahkemelerinde rücu davası açabilir, ayrıca ödeme emrine karşı açtığı davayı kaybettikten sonra borcu ödeyerek de adli yargı mahkemelerinde açacağı dava ile mükellefe rücu etme hakkı saklıdır. Fakat, ödeme emri hakkında açılan davayı kaybetmesi neticesinde aleyhine hükmolunan haksız çıkma zammı“rücu” kapsamı alacağı dahil edilmesi mümkün görünmemektedir. Çünkü hukuken haksız çıkılan bir konuda oluşan meblağın mükelleften istenilmesi ve rücu edilmesi hukuken mümkün değildir.

7.4. Gecikme Zammından Sorumluluk

Yerleşik yargı kararları ve öğretici gecikme zammının ve gecikme faizinin, ceza niteliğinde olmadığı yönündedir. Bu durumda gecikme zammının ve gecikme faizinin meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

6183 sayılı Yasa'nın 1. maddesinde gecikme zammı ve gecikme faizi cezalardan ayrı olarak ele alınmıştır. Vergi ziyai cezaları üzerinden ayrıca gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplanamayacaktır.

Vergi idaresi, asıl vergi borçlusu mükellef sonradan tarh edilen vergi aslı, gecikme faizi, vergi ziyai cezası ve gecikme zamları için bağlı olduğu vergi idaresi ya da alacaklı kamu idaresi ile uzlaşmaya girmesi sonucunda uzlaşılan ve ödenen tutarları vazgeçilen vergi aslı ve fer'ilerini meslek mensubunun müşterek müteselsil sorumluluğu kapsamında meslek mensubundan ödeme emri

düzenlemek suretiyle ya da başkaca hukuki yöntemlerle hukuken istenilmesi ve tahsili mümkün bulunmamaktadır.

7.5. Usulsüzlük Ve Özel Usulsüzlük Cezalarından Sorumluluk

213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 355. maddesi hükmü gereği meslek mensubu tarafından verilmesi gereken, meslek mensubunun sorumluluğunda bulunan her türlü vergi beyannamelerinin ve meslek mensubu tarafından elektronik ortamda verilmesi gereken vergi beyanları dışında, 3568 sayılı meslek yasasına göre düzenlenen sözleşmede yazılı hususlar dışında kalan vergi mükellefi tarafından verilmesi ve takip edilmesi gereken diğer bildirimlerin yasada belirtilen sürelerde verilmemesi ya da geç verilmesi nedeniyle vergi mükellefi adına düzenlenecek özel usulsüzlük cezalarının beyanname verilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve cezaların mükerrer 227. maddesi uyarınca meslek mensubu mali müşavirden talep edilmesi ve hukuken takibi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak 3568 sayılı meslek yasası gereği düzenlenen sözleşme konusu meslek mensubunun hukuki sorumluluğunda olan işlere ait meslek mensubu, mesleğini icra ederken usüle aykırı işlemler yapması durumunda meslek mevzuatı hükümleri gereği ve 213 sayılı VUK mükerrer 227.maddesine bağlı çıkarılan tebliğ hükümleri gereği özel usulsüzlük cezaları itibariyle de hukuki sorumluluğuna gidileceği açıktır.Tabii ki burada meslek mensubu S.M.M.M.'ler her zaman hukuki sorumluluğun kanunla değil, kanuna aykırı tebliğlerle düzenlendiği savunmasında bulunarak yargı yoluna gidebileceklerdir. Bu doğrultuda .S.M.M.M'lerin hukuki ve cezai sorumlulukları net ve açık anlaşılabilir şekilde gerek meslek yasasında gerekse 213 sayılı VUK'ta yeniden düzenlenmelidir.

6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun vekalet sözleşmesi hükümleri incelendiğinde sorumluluk hukuku açısından borçlunun edimini yerine getirirken gereken özeni göstermek zorunda olduğu ifade edilmiştir. Özen borcu kavramı çalışmamızda geniş olarak incelenmiştir.

3568 Sayılı Meslek yasası ve ilgili yönetmelik hükümleri gereği vergi mükellefi ile meslek mensubu arasında yapılan meslek sözleşmesi gereği ve 6098 sayılı Borçlar Kanunu hükümleri gereği, meslek mensubu vekalet sözleşmesi, hizmet sözleşmesi, eser sözleşmesi niteliğine sahip olan meslek sözleşmesi gereği hukuki sorumluluğuna gidilebileceği unutulmamalıdır.

8. SMMM'İN SORUMLULUĞUNU DÜZENLEYEN DİĞER MEVZUAT İÇERİKLERİ

8.1. Yönetmelikler

8.1.1. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Meslek mensubu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere, meslek mevzuatı içeriklerinden olan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri gereği gerek hukuki sorumluluklar gerekse de meslek etiğinin gerektirdiği sorumluluklar yüklenmiştir.

Bu sorumluluklara aykırı hareket edilmesi halinde meslek mevzuatı gereği, gerek 3568 Sayılı yasa, gerekse disiplin yönetmeliği hükümleri gereği meslekten men'e kadar uzanabilen cezai yaptırımlarla karşılaşılması mümkün bulunmaktadır.

Meslek mevzuatından önemli bir yere sahip olan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 8'den itibaren meslek mensubunun sorumlulukları ortaya konulmuştur.

8.1.2. Disiplin Yönetmeliği

Disiplin yönetmeliği ile meslek mensupları ve aday meslek mensupları hakkında, disiplin kovuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organları,

disiplin cezaları vermeye yetkili organları, disiplin cezaları, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları ve disiplinle ilgili diğer hususlar düzenlenmiştir.

8.1.3. Haksız Rekabet Yönetmeliği

Meslek mensuplarının, mesleğin daha saygın bir meslek olabilmesi, hizmet kalitesinin artırılabilmesi için birbirleri ile meslek etiğine aykırı, meslek mevzuatına aykırı bir şekilde hareket etmemesi gerektiğini ve haksız rekabet kurallarına uyulmaması durumunda meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri yaptırımlar bu yönetmelikle düzenlenmiştir.

Meslek mensupları, diğer meslek mensuplarına karşı etik kurallara da uymak zorundadırlar. Meslek mensupları, **mesleki dayanışma sorumluluğunun** bilincinde olarak haksız rekabete sebep olacak durum ve davranışlardan uzak durmalıdırlar.

Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile 3568 Sayılı Yasa kapsamında mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere sözleşmesi devam eden meslek mensubunun bilgisi olmaksızın mesleki hizmet vermeye girişemezler.

Diğer taraftan ücret ve personel tedariki gibi konularda meslek mensupları birbirlerinin elemanlarına etik kurallara aykırı olarak farklı tekliflerde bulunarak (ayartarak) birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.

8.2. Tebliğler

8.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

340 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği – Elektronik beyanname düzenlenmesi hakkında tebliğ.(30.09.2014 – 25599 Resmi Gazete yayınlanmıştır.)

8.2.2. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve SerbestMuhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ

213 Sayılı VUK Mükerrer 227.maddesi hükümleri doğrultusunda vergi beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından imzalanması hakkında tebliğler yayınlanmış olup, bu tebliğlerde, meslek mensuplarının imzalayacakları beyannamelere ilişkin müşterek ve müteselsil sorumlulukları, bu sorumlulukların tesbiti, vergi idaresi tarafından yapılacak işlemler gösterilmiştir.

8.2.2.1. “4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Muhasebeci ve SerbestMuhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”

29.06.1997 tarih ve 23034 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan 4 sıra no.lu tebliğin amacının, meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluklarının neler olduğu, sorumluluğun tesbiti, vergi idaresinin yapması gereken işlemlere ait kısımlar tebliğ metninden aynen alınmıştır.

Tebliğin önemli olan bölümleri aynen alınmıştır.

Tebliğin hazırlanmasındaki amaç:

AMAÇ

Bilindiği üzere; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamayı, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak, gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmayı hedefleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de, yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanununun 2 nci maddesinde serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin yetkilerinin düzenlenmiş olmasına rağmen, mali sorumlulukları Kanunda yer almamıştır.

Kanunun 2/A-a bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, diğer işlemlerin yanında "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak" olarak ifade edilmiştir.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, (Tebliğin bundan sonraki bölümlerinde meslek mensupları olarak anılacaktır.) bu işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak mali sorumluluğu ise 06/07/1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227 nci madde ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki, almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır. Bu suretle, beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Bir başka deyimle, 3568 sayılı Kanunla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

- Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları Ve Sorumlulukları

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

Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır.

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun sözkonusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı müşterek ve müteselsil sorumluluk için yeterli olacaktır. Örnek olarak, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini tekdüzen hesap planında yanlış hesaba kaydederek vergi ziyana sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.¹⁶⁰

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin yasal defterlere kaydedilmesi ve yasal defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar.

¹⁶⁰ Şafak Ertan ÇOMAKLI, Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s.131

Meslek mensuplarının hukuki sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıkması durumunda, beyannameyi imzalayan meslek mensubunun, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluğuna gidilecektir.

Diğer yandan, 213 Sayılı VUK'nun 346 ncı maddesinde bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirme fiilleri için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı, aynı Kanunun 347 nci maddesinde ise kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu eylemler için Kanunda belirlenen cezaların dörtte birinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen hukuki ve cezai sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de aynen geçerli bulunmaktadır.

Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebe kayıtlarına ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensupları tarafından yapılması durumunda, ilgili meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde hukuken sorumludurlar. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin açıklanan fiillerinden kaynaklanan hukuki sorumluluğu, ayrıca tam tasdik işlemlerini yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu da ortadan kaldırmaz.

- Müşterek Ve Müteselsil Sorumluluğun Tesbiti

A) Denetim Elemanlarınca Yapılacak İşlem

Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir.¹⁶¹ Denetim

¹⁶¹ Tebliğ ile denetim elemanlarına SMMM'lerin müşterek müteselsil sorumluluklarının tesbitine yetki verilmiştir. Oysa tebliğ ile yapılan bu düzenleme 213 sayılı

elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır. Meslek mensubunun bu Tebliğle belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, sözkonusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu raporların ayrıca Bakanlığımıza gönderilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, vergi inceleme elemanlarınca, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının Vergi Usul Kanununun 346 ve 347 nci maddelerinde belirtilen sorumluluklarının olup olmadığı da tespit edilecektir. **(213 Sayılı VUK 346. ve 347.maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.)**

B) Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir.

VUK'un mükerrer 227.maddesinde yapılan düzenlemeye ve 3568 Sayılı Meslek Yasası'na aykırıdır. Vergi Denetim elemanlarına salt tebliğe dayanan bir yetki verilmesi hukuka aykırıdır. Hukuk aykırı bir şekilde yetkileri olmadığı durumda vergi denetim elemanlarının SMMM'ler hakkında yapmış oldukları müşterek müteselsil sorumluluk raporları esasen kanuna aykırı olduğundan "yok" hükmündedir. Bu konuda ivedi olarak yasal düzenleme yapılarak ya 213 Sayılı VUK 135.madde yeniden düzenlenecek ya da başkaca bir yasal düzenleme yapılması yargının gereksiz yere uğraştırılmasını engelleyeceği gibi bir nebze de olsa kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli bir ayak olan SMMM'lerin hukuken gereksiz yere cezai yaptırımlar ile karşı karşıya kalmasını önleyecektir.

8.2.2.2. “6 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin SerbestMuhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerceİmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”

6 sıra no.lu tebliğ elektronik beyanname aracılık ve orumluluk sözleşmesi"ni internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirilmiş olan mükellefler için meslek mensuplarınca liste verme yükümlüğü hakkında olup önemli kısımları tebliğ mentinden aynen alınmıştır.

Bilindiği gibi, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış erbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler (meslek mensupları) tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Bakanlığımıza yetki veren 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesine istinaden "4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Tebliğin "VII- Beyannamelerin Vergi Dairelerine Verilmesi" başlıklı bölümünde;

"Meslek mensuplarına imzalatırılan beyannameler, mükellef veya vekili tarafından vergi dairesine bizzat verilecek veya posta ile taahhütlü olarak gönderilecektir. Ancak meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerin adı-soyadı, bağlı buldukları vergi dairesi ve vergi numaralarını içeren bir listeyi Mayıs ayının 15 inci günü mesai bitimine kadar kendilerinin bağlı buldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar. Bu listeler, meslek odasına kayıtlı olduğunu "Oda Kayıt Belgesi" veya "Oda Faaliyet Belgesi" ile belgeleyen meslek mensubu tarafından bizzat imzalanarak vergi dairesine yazı ekinde teslim edilecektir." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye

intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamak amacıyla 340 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile beyannamelerin elektronik ortamda alınması sağlanmış ve elektronik beyanname aracılık ve sorumluluk sözleşmelerinin internet vergi dairesine bildirimine ilişkin olarak düzenlemeler yapılmıştır.

Bu itibarla, meslek mensuplarınca 340 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında, mükellefler ile düzenlemiş oldukları hizmet sözleşmesi eki olan "elektronik beyanname aracılık ve sorumluluk sözleşmesi"ni internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirilmiş olan mükellefler için, 4 sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği'nin "VII- Beyannamelerin Vergi Dairelerine Verilmesi" başlıklı bölümündeki liste bildirimini verme yükümlülüğü bulunmamaktadır.”

8.3. Meslek Yönetmelikleri

31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan disiplin yönetmeliğinin bazı bölümlerinde 27.09.2007 tarih 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan yönetmelikte yapılan değişiklikler dikkate alınarak disiplin yönetmeliğinde meslek mensuplarının sorumluluklarına ait olan bölümler yönetmelik metninden aynen alınmıştır.¹⁶²

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği uyarınca, Kanunun ve bu Yönetmeliğin meslek mensupları hakkında düzenlemiş olduğu disiplin esasları aday meslek mensuplarına da uygulanır. (Disiplin Yönetmeliği Madde 10 hükmü gereği)

¹⁶²Başbakanlık,<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/09/20070927.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/09/20070927.htm>, Erişim Tarihi: 25.05.2015

Disiplin Yönetmeliği 1.maddesi Amaç ve Kapsam: “meslek mensupları ve aday. meslek mensupları hakkında, disiplin kovuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organları, disiplin cezaları vermeye yetkili organları, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları ve disiplinle ilgili diğer hususları düzenlemektir.”

Disiplin Yönetmeliği 4.maddesinde Disiplin Cezası Türleri sayılarak açıklanmıştır:

Meslek mensuplarına ve aday meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları şunlardır:

a) **Uyarma:** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) **Kınama:** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.

c) **Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma:** Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.

d) **Yeminli sıfatını kaldırma:** Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.

e) **Meslekten çıkarma:** Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

Disiplin Yönetmeliği 5.maddesinde Uyarma cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır.

Uyarma Cezası:

a) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 2. maddesiyle değiştirilen bent; Yürürlük: 27.09.2007)** Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalınması, müşterilerle mesleki konularda yapılacak sözleşme hükümlerine aykırı davranılması, sözleşmenin taraflarca fesh edilmesi hâlinde, iş sahibinin defter ve belgelerinin otuz gün içinde devir ve teslim tutanağı düzenleyerek teslim edilmemesi (Devir ve teslim işleminin gerçekleşemediğinin meslek mensubu tarafından Odaya bildirilmesi durumu hariç.),

b) Birlikçe yayımlanan, genelge vs yönerge hükümlerine aykırı, olarak, meslek disiplinini bozucu hareketlerde bulunulması,

c) Aday meslek mensubunun, mesleğin vakar ve onuru ile bağdaşmayan işler yapmasına neden olunması veya bilerek izin verilmesi veya bu eyleme göz yumulması,

d) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 2. maddesiyle yürürlükten kaldırıldı. Yürürlük: 27.09.2007)**

e) Yasal düzenlemelere uygun tabela asılmaması,

f) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 2. maddesiyle değiştirilen bent; Yürürlük : 27.09.2007)**Müşteri bildirim listelerinin tam ve doğru olarak Odaya süresinde verilmemesi,

g) Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması,

h) En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödenmemesi,

i) Adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,

j) Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgisi olmayan konularda, çıkar çatışmalarına taraf olunması,

k) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 2. maddesiyle değiştirilen bent; Yürürlük : 27.09.2007**) Meslek mensuplarınca, Oda yönetim, denetim, disiplin kurulu tarafından görevleri ile ilgili olarak istenen her türlü belge ve bilginin verilmemesi,

l) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 2. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük :27.09.2007**) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına her türlü vasıtayla meslektaşın veya müşterilerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmesi,

m) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 2. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007**) Yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması.

Disiplin Yönetmeliği 6.maddesinde Kınama cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır:

Kınama Cezası:

a) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 3. maddesiyle değiştirilen bent; Yürürlük: 27.09.2007**) Üç yıllık bir dönem içinde uyarma cezası gerektiren herhangi bir eylemin yinelenmesi,

b) Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanların kullanılması,

c) Yeminli mali müşavirlerce, kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsa) usul ve furu undan birinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kain ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak veya yönetiminde oldukları firmaların işlerine bakılması veyahut bu yakınlıktaki akrabalarından olan Serbest Muhasebecilerin ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin baktığı işlerin, tasdik edilmesi,

d) Meslek mensuplarınca, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte öngörülen yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi;

e) Meslek mensuplarınca; sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeleri hariç), odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi,

f) Meslek mensuplarınca, reklam yasağına uyulmaması,

g) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 3. maddesiyle değiştirilen bent; Yürürlük: 27.09.2007)**Meslek mensuplarınca, asgari ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi, ücret yönetmeliğine aykırı olarak, ücretini tahsil etmediği hâlde daha sonraki yıllarda işin sürdürülmesi,

h) Ücret Yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve oda ve Birlikçe ismi ilan olunmuş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul edilmesi,

i) Çalışanlar listesine kaydolmadan ünvan kullanarak, mesleki faaliyette bulunulması,

j) Yeminli Mali Müşavirlerce, kendi defterleri hariç, defter tutulması, muhasebe bürosu açılması veya muhasebe bürosuna ortak olunması,

k) Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulması,

l) Aynı ünvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamaları hakkında iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapması,

m) Mesleğin gereği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde; şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılması,

n) Meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi,

o) Oda ve birlik kurulları başkan ve üyelerinin; bu görevleri dolayısıyla kanun ve yönetmeliklere aykırı davrandıklarının tespit edilmesi,

p) Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce; çalışanlar kütüğüne kayıt olmadan birden fazla beyanname imzalanması,

q) Bu Yönetmelikte yer almayan; 3568 sayılı Kanuna aykırı diğer eylemlerde bulunulması ve Birlikçe çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması.

r) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007)**Büro Tescil Belgesi alınmaması, süresinde vize ettirilmemesi,

s) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007)**Birlik Genel Kurulunca belirlenen "büro standartları"na uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet ile iç içe olması, ev olarak kullanılan ikametgâhların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun (ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması,

ş) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007)**Stajını tamamlayarak mesleği yapmaya hak kazanan meslek mensuplarının, meslek

ruhsatlarını aldıkları tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe staj yaptıkları meslek mensuplarının rızası olmadan onların müşterilerine hizmet vermesi,

t) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007**)Meslek mensubunun, kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçekdışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunması,

u) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007**)Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir çıkar sağlanması veya vaat edilmesi sureti ile iş alınması,

ü) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007**)Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak sureti ile rekabette avantaj yaratılması,

v) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007**)Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikâyette bulunulması,

y) (27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 3. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007**)Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve vekillerine onları işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek çıkarlar sağlayarak veya önererek doğrudan veya dolaylı olarak menfaat sağlaması.

Disiplin Yönetmeliği 7.maddesinde Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır:

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma:

(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 4. maddesiyle değiştirilen madde; Yürürlük: 27.09.2007**) Geçici

olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası, her bir eylem için altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere aşağıdaki hâllerde uygulanır.

a) Üç yıllık bir dönem içinde kınama cezası gerektiren herhangi bir hâl ve eylemin yinelenmesi.

b) Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla Kanunun 2. maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek veya tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması.

c) Meslek mensuplarınca; meslek mensubu olmayan veya mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle Kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı olarak işbirliği yapılması.

d) Müşterilerden makbuz düzenlemek veya her türlü yöntem ile topladıkları para veya para hükmündeki değerleri kendisine veya bir başkasına mal edilmesi veya emanetin inkar edilmesi.

e) Ticari faaliyet yasağına uyulmaması.

f) Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama ve denetim yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.

g) Yeminli mali müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.

h) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası kesinleştiği hâlde, mesleki faaliyete doğrudan devam edilmesi.

Disiplin Yönetmeliği 9.maddesinde Meslekten çıkarma cezasının hangi durumlarda uygulanacağı hakkındadır:

Meslekten çıkarma cezası:

a) Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetleri alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,

b) Mesleğin yürütülmesi sırasında, meslek dolayısıyla işlenen suçlardan dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olunması,

c) Meslek mensuplarının kasten vergi zıyana sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,

d) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 5. maddesiyle değiştirilen bent; Yürürlük: 27.09.2007)** Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması veya meslek mensubunun mesleki konulardaki yetkilerini genel vekâletname ve/veya düzenleme şeklinde vekâletname ile veya muvazaa yoluyla yahut da başka kanunlardaki düzenlemeleri kötüye kullanarak, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi.

e) Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,

f) Meslek mensuplarının Kanunun 4. maddesindeki koşulları taşımaması veya bu koşulların sonradan kaybedilmesi.

g) **(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 5. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.09.2007)**Affa uğramış, ertelenmiş veya paraya çevrilmiş olsa dahi Kanunun 4. maddesinde sayılan suçlardan biri ile hüküm giymiş olunması.¹⁶³

¹⁶³3568/4 md.-5237 SayılıTCK’nun66. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa dahi; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa dahi devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye

Disiplin Yönetmeliği 11.maddesinde Disiplin Cezalarının farklı uygulamaları hakkındadır: “...Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suç için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Ancak, disiplin cezası kesinleşip ilgiliye bildirildikten sonra, aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanır.

Disiplin kurulları, her iki durumda da; yaptıkları incelemeler sonucu bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulamasına karar verebilirler.”

Disiplin Yönetmeliği 12.Maddesinde Disiplin Cezalarının Uygulanma Süreci ve Prosedürü Açıklanmıştır: Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren ilgili oda yönetim kurulu başkanlığınca uygulanır. Oda disiplin kurulu kararlarının birer onaylı örneği, karar tarihinden itibaren 30 gün içerisinde Birlik Disiplin Kurulu Başkanlığına gönderilir.(**27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yönetmeliğin 6. maddesiyle değiştirilen fıkra; Yürürlük: 27.09.2007**) Uyarma ve kınama cezaları hariç diğer disiplin cezaları; Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara duyurulur. Duyuru yapılan ilgili kurum ve kuruluşlar gerekli önlemleri alırlar. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatının kaldırılması cezaları; Resmî Gazete’de ve meslek mensubunun bağlı olduğu Oda ve Birlik internet sayfasında yayımlanır ve yöresinde uygun araçlarla ilan olunur. Disiplin cezaları, meslek mensubunun dosyasında saklanır.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma veya yeminli sıfatının kaldırılması cezasını alan meslek mensubu; elindeki işlerini, cezanın kesinleşme tarihinden itibaren 60 gün içerisinde bağlı bulunduğu odaya teslim eder. Oda bu iş veya defter ve belgeleri iş sahiplerine geri verir. İş sahiplerinin isteği halinde; Oda yönetim kurulunca görevlendirilecek bir meslek mensubuna, bu iş veya defter ve belgeler teslim edilir.

fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olanlar meslek mensubu olmanın genel şartlarını kaybedeceklerinden dolayı meslekten çıkarılırlar.

(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 6. maddesiyle değiştirilen fıkra; Yürürlük: 27.09.2007**) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma cezalarının, bu Yönetmeliğin 29. maddesine göre kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler iş kabul edemez ve mühür ya da kaşe kullanamazlar. Bu konuda Odalarca, Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara bildirim yapıldıktan sonra önlem olarak yeminli mali müşavirin mühürlerinin, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise ruhsatlarının ve kaşelerinin geri alınması sağlanır.

(27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Yönetmeliğin 6. maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 27.09.2007**) Mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma cezalarının yargı organlarınca iptal edilmesinin kesinleşmesi ve ilgilinin istemi hâlinde durum ilgili kurum ve kuruluşlara bildirilerek Oda ve Birlik internet sayfasında yayımlanır.

Madde 13- Disiplin Yönetmeliği 13.Maddesi’nde Disiplin Cezaları ile ilgili yasaklara uymama durumu açıklanmıştır:

Meslekten çıkarılanlar, yeminli sıfatı kaldırılanlar ve geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulanlar; bu yasakların gereklerini derhal yerine getirirler. Bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında odalar veya Birlik tarafından Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

Disiplin Yönetmeliği 23.Madde hükmü gereği:

- Meslek mensubunun ve aday meslek mensubunun savunması alınmadan disiplin cezası verilemez.
- Yetkili disiplin kurulunun 15 günden az olmamak üzere bildirim hükümlerine göre verdiği süre içinde savunma yapmayanlar; savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

- Savunma hakkından vazgeçmiş sayılan meslek mensupları hakkında gıyabında duruşma yapılır. Şu kadar ki; duruşmaya gelmediği takdirde duruşmanın gıyabında yapılacağıın davetiyeye yazılması şarttır.

SONUÇ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görevleri, 3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 2A/a,b,c maddelerinde sayıldığı üzere vergi mükelleflerince kendilerine teslim edilen VUK a göre düzenlenmiş olan belgelerin tek düzen hesap planına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, 213 Sayılı VUK hükümlerine uygun bir şekilde yasal defterlere kaydının yapılarak, mali tabloların hazırlanması, yasal vergi beyanlarının defter kayıt ve kayıtların dayanakları olan belgelere uygun şekilde hazırlanılarak yasal sürelerinde Vergi İdaresine verilmesi ile son bulacaktır. Ancak Vergi İdaresi, kamu otoritesi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumluluklarını hiçbir yasal dayanağı olmadığı durumda, hiçbir yasaya dayanmadığı durumda salt çıkarılan yönetmeliklerle, çıkarılan 213 Sayılı Kanun'a bağlı genel tebliğlerle düzenleme yoluna giderek hukuka aykırılıklar zincirine devam edilmekte olduğunu maalesef görmekteyiz. Ayrıca meslek mensuplarının müşterek müteselsil sorumluluklarının varlığını tesbit yetkisi Vergi İnceleme elemanlarına herhangi bir yasa ile düzenlenerek verilmediği durumda, yine 213 Sayılı Kanuna bağlı tebliğler çıkartılarak yetkili kılınmaları da hukuka aykırıdır. Dolayısıyla hukuka aykırı yasal dayanağı olmayan vergi inceleme raporlarında yazılı sorumluluk tesbit raporlarına dayanılarak yapılan cezalı vergi tarhiyatları bağlı vergi ziyai cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları gerek yerel vergi mahkemelerince gerekse de yüksek yargı tarafından iptal edilmektedir.

Bu durumda kamu otoritesi, meslek mensuplarının müşterek müteselsil sorumluluklarını tespit yetkisini vergi inceleme elemanlarına verebilmesi için 213 Sayılı VUK ve 3568 Sayılı Meslek Yasası'nda gerekli düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir. Yine 213 Sayılı VUK'un 359.maddesi a,b,c fıkralarında yazılı fiileri işleyenlere değişik sürelerde hürriyeti bağlayıcı cezalar verileceği yazılıdır. Ancak 359.maddede yazılı fiiler, meslek mensuplarınca 359.maddede yazılı olan fiillerle suç işlenirse durum ne olacaktır? 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yazılı ceza hükümleri uygulanacağı açıktır. Oysa gerek 3568 Sayılı meslek yasasında, gerekse 213 Sayılı VUK'da meslek mensuplarının hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılabilmesi için bu yasa madde içeriklerinin 3568 Sayılı Meslek Yasası 2A/a,b,c, maddelerinde yazılı işleri yapabilmelerine izin

verilen meslek mensuplarına kendi yapmak zorunda oldukları ve meslek yasasında tanımlanmış sınırları belirlenmiş olan işleri yapmanın dışında, hukuki ve cezai sorumluluklar yüklenmesi mesleğin özüne aykırıdır. Zira meslek mensubu 3568 Sayılı yasanın 2A/a,b,c fıkralarında belirtilen işleri yapar ve bu işlerden sorumluluğu sözkonusu olabilir. Meslek mensubuna kendi görev sorumluluğunda olmayan ağır denetim sorumluluğunun yüklenmesi yasal dayanağı olmayan bir düzenleme ve uygulama olup süratle yasal düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir.

Meslek mensubunun sorumluluğu her ne kadar 213 Sayılı VUK mükerrer 227.maddesinde sayılmışsa da bunun da yeterli olmadığı açıktır. Mükerrer 227.madde, Vergi beyannamelerinin hazırlanılarak elektronik ortamda vergi idaresine gönderilmesi hususunda bir yetkilendirmeden başka bir şey değildir. Meslek mensubunun görevi, vergi beyanının hazırlanmasına esas teşkil eden yasal defter kayıtları ve bunların dayanakları olan belgelere uygun olması durumunda yerine gelmiş ve tamamlanmış olacaktır.

Meslek mensubu, vergi mükellefi tarafından yasal defter kayıtlarına işlenmesi için kendisine teslim edilen belgeleri, tek düzen hesap planına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen kayıt, usul ve sürelerle uygun bir şekilde, 193 Sayılı Gelir Vergisi ve 3022 Sayılı Kurumlar Vergisi yasalarında belgelerin gelir gider olma niteliklerine göre yasal defterlere doğru ve vergi matrahının düzgün şekilde hesaplanmasını sağlayacak şekilde kaydedilerek mali tabloların hazırlanması, yasal vergi beyanlarının hazırlanılarak yasal sürelerinde verilmesi ve üçüncü şahıslara sunulacak mali tabloların doğru hazırlanmasını sağlamak suretiyle meslek yasasında belirtilen görev ve sorumluluklarını yerine getirmiş olduğundan hukuki ve cezai sorumluluklarına gidilemeyecektir.

Meslek mensubunun harici bir araştırmayı gerektirmeksizin vergi mükellefinin faaliyet konusuna ve iş hacmine uygun belgeleri mükellefin yasal defterlerine işlemesi durumunda da sorumluluğuna gidilemeyeceği bilinmelidir. Kaldı ki meslek mensubu, Vergi İdaresi'nin "vergi denetim elemanı" değildir. Zira 213 Sayılı VUK'un 134 ve 135.maddelerinde vergi denetimi yapabilecek

olanları saymış olup 3568 Sayılı Meslek yasası 2A/a,b,c maddelerinde yazılı işleri yapanların vergi denetim yetkisinden bahsedilmemektedir. Denetim yapma yetkinizin olmadığı bir yerde denetleyemediğiniz bir vergi mükellefinin vergi kayıp ve kaçığından, yetkiniz olmaması nedeniyle adeta denetim yapmış gibi yapılmayan bir denetimin hukuki ve cezai sorumluluklarından sorumlu tutulmak yasal dayanağı olmayan bir yaklaşımdır.

Yasa yapıcının, 3568 Sayılı Yasa'ya göre ve 213 Sayılı VUK mükerrer 227.maddesiyle yetkilendirilmiş olan meslek mensubu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ileri de gereksiz yere hukuki ve cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları, gerek yerel mahkemelerin gerekse de yüksek yargının gereksiz yere meşgul edilerek kamu kaynaklarının israf edilmesini engellemek için ivedi olarak yasal düzenlemeleri yapması önem arz etmektedir.

Ayrıca, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere kendilerine vergi mükelleflerince sunulan belgelerin içeriğini ve muhteviyatını araştırma yetkisinin de verilmesi durumunda, hukuki ve cezai sorumluluğuna da gidilebileceği açıktır. Bilimsel yönetim ilkelerine göre, yetki ve sorumluluğun birlikte değerlendirilmesi gerektiği de yönetim biliminin bir gerekliliğidir.

Özellikle ülkemizde 1999 depremiyle birlikte teşekkül ettirilen yapı denetim firmalarında olduğu gibi, yapı denetim firması ile yapı niteliği denetlenen yapı sahip ya da sahipleri ile muhatap edilmeden yapı denetim hizmetlerine ait bedelleri yapı sahipleri yapının bulunduğu yerdeki Belediye'nin ilgili banka hesaplarına yatırmaktadırlar. İlgili Belediyelerce gerekli yapı denetimi tamamlanınca yapı denetim firması adına yatırılan ödenekler serbest bırakılmakta ve yapı denetim firması ödeneğini, ücretini ancak bu şekilde alabilmektedirler. Böylece yapı sahibi ile muhatap olmadan yapı denetim mesleğinin gereklerini en katı şekilde taviz vermeden yerine getirebilmektedirler. Çünkü yapı sahibi ya da müteahhit hangi yapı denetim firmasına giderse gitsin, uygulama aynıdır. Ancak Vergi İdaresi maalesef, mükellef ile serbest muhasebeci mali müşaviri ücret tahsilinden kaynaklı olarak birbirine bağımlı hale getirmektedir.

Vergi mükellefi hangi meslek mensubuna giderse gitsin, aynı kararlılıkta ve mevzuatın uygulanmasında kat'î olan meslek mensubu ile karşılaşacağını bilmelidir.

Vergi mükellefi, bu anlayışla her türlü muhasebe hileleri yoluyla vergi matrahını azaltıcı muhasebe hileleri yapmak, muhasebe hileleri yapmaya meslek mensubunu teşvik etmek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak, sahte fatura kullanmak, sahte fatura düzenlemek, ya da bunları bile bile meslek mensubunun yasal defter kayıtlarına işlemesini talep etmek, meslek mensubunu zorlamak, ya da meslek mensubunun bilgisi dışında, meslek mensubunun haberi olmaksızın gerçek bir işleme bağlıymış gibi meslek mensubunun yasal defter kayıtlarına işlemesine neden olması durumlarının yaşanmaması için işte meslek mensubunun ücretini direkt olarak vergi mükellefinden tahsil etmesi yerine “yapı denetim” modeli uygulanabilecektir.

Bu tarz bir uygulama ile meslek mensupları, meslek mensubu serbest muhasebeci mali müşavirler, muhasebe ücretini aldığı ve sözde bağımsız ama gerçekte bağımlı bir vergi mükellefinin baskısından kurtularak mesleğin yasal sorumluluklarının gereklerine uygun olarak görev yapabileceklerdir. Böylece vergi mükellefinin serbest meslek erbabına baskı uygulamasının önüne geçilerek, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi belli ölçüde sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

ALPASLAN Mustafa, KAYA Eda “Muhasebe Hilesinde Muhasebecinin

Sorumluluğu Nedir?”

<http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php/ouractivities/articles/tax/444-muhasebe-hilesinde-muhasebecinin-sorumluluu-nedir.html>.

Erişim Tarihi:03.07.2015

ARSLANER Hakan. “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, mükellefleri ile ilgili vergi ziyanından doğan sorumluluğu” Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü,

AYAN Mehmet. “Borçlar Hukuku Genel Hükümler”, Mimoza Yayınları, Konya, 1998,

Başbakanlık,<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/09/20070927.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/09/20070927.htm>,

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/09/20070927.htm>,

Erişim Tarihi: 25.05.2015

Başbakanlık, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/0/20060.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/0/20060.htm>, Erişim T.:28.05.205

BAŞPINAR Veysel. “Vekilin Özen Borcundan Doğan Sorumluluğu”, Yetkin Yayınları, Ankara 2004

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, “Genel Vergi Hukuku”, Derya Kitabevi-Afyon–2007,

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, “Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:2, Afyon, 1999

BOYALI Cemal, “Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu”, Yaklaşım, S.28, Haziran 1999, s.64.

CESCHEAUX Henri, TERCIER Pierre. “Sorumluluk Hukuku, (Çeviren: Salim Özdemir), Ankara: 983, s.’den Yılmaz Cakan, Türk Hukuk Sisteminde sorumluluk Müessesesi, Bu Müessesenin Vergi Hukuku Açısından İrdelenmesi, Yayınlanmamış etüd,” İzmir: 1996

CEYLAN Gülşah, “3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları.” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

ÇİTİL Bünyamin, “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu” <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-106-1279>, s.350. Erişim Tarihi:06.07.2015.

DAŞTAN Abdulkerim. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2, 20.

DEVELİOĞLU Ferit. “Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat”, Ankara 1978’den Bekir Baykara “Vergi Sorumluluğu”,

DOĞRUSÖZ Bumin. “Ruhsatlı Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları”, archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../0-BUMINDOGRUSOZ.doc, Erişim Tarihi:25.05.2005.

ERCAN İsmail, “Ceza Hukuku Örnek Olay ve Problem Çözümleriyle Genel Hükümler-Özel Hükümler”, Arıkan Basım Yayım ve Dağıtım Ltd.Şti. 2. Baskı, Ankara, Eylül 2006

EREN Fikret, “Borçlar Hukuku Genel Hükümleri”, İstanbul: Beta Yayınları,Cilt , 6. baskı , 1998

EREN Fikret, “Türk Borçlar Hukuku”, İstanbul 2003

ERTEN Ali. “Sorumluluk Şartları”, Ankara 1977

GENÇ Süleyman. 3568 Sayılı Kanuna Tabi SMMM ve YMM’lerin Sorumlulukları,
<http://www.mukellefgazetesi.com.tr/Abone/eskisayilar/283Ocak2015/tmudSgencDisiplinSunumu09032015.asp>, Erişim Tarihi:19.11.2015.

GÜRSOY Kemal Tahir. “Birden Fazla Kimselerin Aynı Zarardan Sorumluluğu”, [http// www.google.c.m=bv.4248874,d.bGE-auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/](http://www.google.c.m=bv.4248874,d.bGE-auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-973-30-0-04/AUHF-973-30-0-04-Gursoy2.pdf) AUHF-973-30-0-04/AUHF-973-30-0-04-Gursoy2.pdf. s.62._Erişim Tarihi:06.05.205

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=.4.23&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=&Tertip=4&No=23>, Erişim Tarihi:25.05.205

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=&Tertip=5&No=5237>

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=&Tertip=5&No=5237>, Erişim Tarihi:05.06.2015

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.4650&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=mali+m%ufffd%ufffdavir>,
Erişim Tarihi:4.06.205

http://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm, Erişim
Tarihi:04.06.205

http://www.turkhukusitesi.com/makale_665.htm. Erişim Tarihi:05.07.2015.

İZVEREN İhtimam, ERDOĞAN İhsan. “İşçinin Özen Borcu”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.2012, Sa.4 C., S.-2, s.37-38. <http://lucernaiuris.com/wp-content/uploads/%C3%B6zenborcu.pdf>. Erişim Tarihi. 06.05.2015.

KARAKOÇ Yusuf, “Genel Vergi Hukuku”, “Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası”, Yetkin Y., Ankara–2007.

KIZILOT Zuhale, KIZILOT Şükrü. “Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları”, Yaklaşım Y.,Ankara 2013

KOCA Mahmut, ÜZÜLMEZ İlhan, “Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler”, Seçkin Y.,Beşevler, 2014

Mali Hukuk ABD, <http://www.muhasabedr.com/smmm-vergi-ziyanindan-ne-kadar-sorumlu>/Erişim Tarihi:02.05.2015

“Muhasebenin Önemi” <http://muhasabedersleri.com/muhasebenin-onemi.html> Erişim Tarihi: 09.07.2015

OKTAR S.Ateş. “Yalan Beyanda Bulunma Suçu ve Gerçeğe Aykırı Vergi Beyannamesi Verilmesinde Hürriyeti Bağlayıcı Ceza”, <http://www.yaklasim.com>, Erişim Tarihi:04.06.205.

“Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Gerekçesi.”, Vergi Dünyası, Temmuz 1989,

ŞAFAK Ertan Çomaklı, “ Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç”, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008,

ŞAFAK Ertan Çomaklı, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Fail Ve Cezai Sorumluluk”, Savaş Yayınevi, Ankara 2008.

ŞAFAK Ertan Çomaklı,”Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı”, Savaş Yayınevi, Ankara 2008

ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Ceza Hukuku”, Ekin Kitabevi, 3.Baskı, Bursa, 2005

ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Ceza Hukuku”, Ekin Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 4. Bası. 2008.

TAŞ Fatma, “Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.”Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008

TAŞTAN Hakan. “Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları”Doktora Tezi, 2006.

TOPALOĞLU Mustafa, “Madencinin Hukuki Sorumluluğu” Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1988.

Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk,
http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_665.htm. Erişim
Tarihi:09.07.2015.

Türk Ceza Kanunu,

Vergiden sorumluluk ve VUK'nun 'inci maddesine göre KDV'den Mütessesil
Sorumluluk" Vergi Dünyası, sayı 222 (Şubat 2000)

YILMAZ Mustafa. "Yargı Kararlarında Mali Müşavirlerin Sorumluluğu"
<http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=144>,
Erişim Tarihi:07.07.2015.

ZAHİT İmre. "Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri",
İstanbul
6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu:
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.6098.pdf>, 05.05.205
Erişim.

ÖZGEÇMİŞ

5 Şubat 1968 tarihi, Samsun İli Alaçam ilçesi doğumluyum. İlkokulu İstanbul ili Esenler İlçesi'nde Neyirturhan İlkokulunda, Ortaokulu Atışalanı Ortaokulu'nda ve Liseyi İstanbul Fatih ilçesinde Fatih Ticaret Lisesi'nde tamamladıktan sonra, Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümüne kaydoldum. Bu bölümden 1990 yılında mezun olduktan sonra, askerlik görevimi, 1992 yılında 9.Piyade Tümeni Subay Orduevi'nde yedek subay olarak tamamladım. 1995 yılından beri, İstanbul, Başakşehirilçesi'nde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak bağımsız olarak çalışmaktayım. 2013 yılında Sakarya Üniversitesi'nin düzenlediği eğitime katılarak KGK (Kamu Gözetim Kurumu) Bağımsız Denetçi belgemi aldım. 2014 yılında da, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladım.

Özel ilgi alanlarım, vergi hukuku alanında bilimsel araştırmalar ve incelemeler, yüksek mahkeme kararlarının incelenerek mütalaa verilmesi, 2002 yılı Mayıs ayında Danıştay ve Yargıtay Kararları Işığında Türk Vergi Mevzuatında Belgeler adlı çalışmam Kazancı Hukuk Yayınları tarafından yayınlanmıştır. 2002-2012 yılları arasında Kazancı Hukuk Dergisi'nin sorumlu yazı işleri müdürlüğünü yaptım.

Yabancı dilim İngilizce olup, evli ve üç çocuk babasıyım.

Aday: Hüseyin EROĞLU