

**SERBEST MUHASEBECİ
VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN
SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANIMINDAKİ
SORUMLULUKLARININ SINIRI**

**BİLAL YÜCEL
MALİYE BAŞMÜFETTİŞİ**

**YAKLAŞIM DERGİSİ
HAZİRAN 2007**

I-KONU

SM ve SMM'lerin, defterlerini tutup beyannamelerini düzenledikleri mükelleflerin kullandıkları gerçeğe aykırı mahiyetteki belgeler nedeniyle, vergi inceleme raporlarında müşterek ve müteselsil kefil sıfatıyla sorumlu tutulmaları ve haklarında ödeme emirleri tanzim edilerek takibata geçilmesi uygulamada bir takım hukuki tartışmaları da beraberinde getirmektedir.

Uygulamada karşılaşılan yorum farklılıkları nedeniyle söz konusu sorumluluk müessesesinin zaman zaman belirsiz bir hal alması, Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki idari düzenlemelerinin yasal dayanağının ve sınırlarının açıklığa kavuşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

II-YASAL DAYANAK

a) Anayasa

Anayasamızın;

“Suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38’inci maddesinde, “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri **ancak kanunla** konulur...Ceza sorumluluğu **şahsidir.**”,

“Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler **kanunla** konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”,

“Tüzükler” başlıklı 115’inci maddesinde, “Bakanlar Kurulu, **kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere**, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştayın incelemesinden geçirmek şartıyla tüzükler çıkarabilir.”,

“Yönetmelikler” başlıklı 124’üncü maddesinde, “Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren **kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere** ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler.”,

“Yargı Yolu” başlıklı 125’inci maddesinde, “İdarenin **her türlü** eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.”

hükümleri bulunmaktadır.

b) Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu

Bilindiği üzere muhasabecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun 2’nci maddesinin A bendinde düzenlenmiştir.

Bu maddenin “A/a” bendinde, muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu esas itibariyle gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak olarak tanımlanmıştır.

Maliye Bakanlığınca bu meslek mensuplarına sorumluluk getiren konular da bu maddenin “A/a” bendinde düzenlenen konulardır.

2’nci maddenin “b” ve “c” bentlerinde belirtilen diğer meslek konuları ise, işletmelerden veya herhangi bir merciden gelecek talepler doğrultusunda verilecek; işletmecilik, düzenleme, müşavirlik, inceleme, denetleme, tahkim, bilirkişilik gibi Maliye Bakanlığına karşı değil de, hizmet verdiği işletmeye veya kuruma karşı sorumluluğu gerektiren ikincil faaliyetlerdir.

Dolayısıyla, SMMM’in sorumluluğunun dayandırıldığı esas faaliyetleri “**defter tutma**” ve “bilanço, kar-zarar tablosu, beyanname **düzenleme**” işleridir.

Defter tutma ve beyanname düzenleme hizmetlerinin, mükellef tarafından SM ve SMM’lere ibraz edilen belgelere göre yapıldığı, bu belgelerin de muhasebeci tarafından değil mükellef tarafından düzenlenmiş olduğu herkesin malumudur.

c) Vergi Usul Kanunu

Öncelikle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramlarının düzenlendiği VUK’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’unca maddesine bakacak olursak, maddenin;

a/2) “bendinde “...muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.)”

b/1) bendinde “...belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),”

hakkında hapis cezalarının istendiğini görmekteyiz.

Bunu takip eden, “İştirak” başlıklı 360’ıncı maddede ise, maddi menfaat gözetsin veya gözetmesin, 359’uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak eden veya azmettiren kimselerin de (menfaat durumuna göre farklı) cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Son olarak, SM ve SMM’lerin sorumluluklarının dayanağı olarak gösterilen Kanun maddesi olan, VUK’nun “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı 227’nci maddesine bakacak olursak;

“Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları 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 malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

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 ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.....”

denildiğini görmekteyiz.

Bu maddenin birinci paragrafıyla, SM ve SMM’ler bakımından, Maliye Bakanlığı’na sadece “beyannamelerin imzalanması mecburiyeti getirme” ve “bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme” yetkisi verilmiştir.

Bu maddenin ikinci paragrafıyla ise, SM ve SMM’ler sadece “**imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı**” sorumlu tutulmuşlardır.

Her iki paragrafı birlikte değerlendirdiğimizde, Maliye Bakanlığı’nın “düzenleyici işlem yapma yetkisi”nin maddenin birinci paragrafındaki “imza yükümlülüğü getirme” hususu ile sınırlı olduğunu, getirilecek bu yükümlülüğe ilişkin sorumluluğun gösterildiği ikinci paragrafta ise Bakanlığa düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmediğini görmekteyiz.

Dolayısıyla, “sorumluluk” konusunda çıkarılan idari metinlerin “düzenleyici” değil, “yorumlayıcı” idari metinler olarak kabul edilmesi gerekecektir. Diğer deyişle, Bakanlıkça çıkarılan veya çıkarılacak idari düzenlemelerle, SM ve SMM’lere bu maddenin ikinci paragrafında yazılı hususlar dışında yüklenmek istenecek sorumlulukların kanuni dayanağı bulunmayacaktır.

III- GENEL TEBLİĞ İLE GETİRİLEN SORUMLULUKLAR

Borcun asıl sahibi olan mükellefler hakkında yazılan vergi inceleme raporlarının, SM ve SMM'lere sorumluluk yüklenen bölümlerine baktığımızda, hukuki dayanak olarak, VUK'nun "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları" başlıklı mükerrer 227'nci maddesinin ve 4 Seri Numaralı "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ" in gösterildiğini görmekteyiz.

Bu konuda öncelikle, Genel Tebliğ ile SM ve SMM'ler için Kanundaki "**imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması**" hususu dışında bir sorumluluk getirilemeyeceği, aksi taktirde bu tebliğin söz konusu kısmının yasal dayanaktan yoksunluk nedeniyle hukuken sakat olacağını söylemeliyim.

Buradan hareketle, Genel Tebliğ'in "IV-Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları" kısmındaki sorumluluk düzenlemesi ile bu Genel Tebliğ'e dayanak gösterilen VUK'nun 227'nci maddesindeki sorumluluk düzenlemesine birlikte baktığımızda, Genel tebliğle getirilen sorumlulukların Kanundaki çerçevenin dışına taşmış olduğunu görmekteyiz.

Kanundaki sorumluluk:

"imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması"

Genel Tebliğdeki sorumluluklar:

- 1) "**bilerek kullandıkları** veya **harici araştırmayı gerektirmeden** sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgeler"
- 2) "**Miktar veya tutar itibariyle** işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler"
- 3) "**ticari örf ve teamüle uygun olmayan** belgeler"

Genel Tebliğ ile getirilen ilave sorumlulukları teker teker irdelenecek olursak:

1) Burada, meslek mensuplarının suç unsuru taşıdığını "bilerek kullandıkları" belgelerin varlığı, anlaşılması "harici araştırmayı gerektirsin veya gerektirmesin", zaten VUK'nun 360'ıncı maddesindeki iştirak suçunu oluşturacaktır. Dolayısıyla, bu konudaki sorumluluk VUK'nun 360'ıncı maddesine dayandırılabilir.

Ancak vergi inceleme raporunda, SM ve SMM'ler tarafından imzalanan beyannamelere dayanak teşkil eden defter kayıtlarına esas olan ve meslek mensuplarınca bilmeden kullanıldığı savunulan "**harici araştırmayı gerektirmeden**

sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgeler” bulunduğu ileri sürülüyor ise, raporun meslek mensubunun sorumluluğunun gösterildiği bölümünde, bulunduğu iddia edilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin **hangi belgeler** olduklarının ve **bu belgelerin hangi nitelikleri** nedeniyle böyle sayılması gerektiğinin **somut** olarak belge bazında ortaya konulması, bu belgelerin sahteliğinin harici araştırmayı gerektirmeden anlaşılabilmesinin de gerekçeleriyle açıklanması gerekmektedir.

Raporlarda bunlar yapılmadan genel ve soyut ifadeler kullanılarak meslek mensubunun neredeyse mükellefin sunduğu ve defterlere kaydettiği sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin tamamından sorumlu tutulması halinde, ödeme kabiliyeti bulunmayan mükelleften tahsil edilemeyen bütün vergi ve cezaların meslek mensubundan tahsil edilmesi sonucu doğacaktır ki, bu da meslek mensubuna hukuki dayanaktan yoksun haksız bir vergi konulması veya ceza kesilmesi anlamına gelecektir.

Bu noktada, mükellefler tarafından meslek mensuplarına defterlere işlenmek üzere verilen belgelerin “sahteliği kolayca anlaşılabilen belgeler” olarak kabul edilebilmesi için, bu belgeleri düzenleyen mükellefler nezdinde inceleme yapılması, bu kişilerin işyerleri ile depo ve taşıma kapasitelerinin araştırılması ve diğer bütün mahal araştırmalarının yapılmasının **zorunluluk arz etmemesi** gerekir.

Eğer, mükellef tarafından meslek mensubuna ibraz edilen ve meslek mensubunca defter kayıtlarına alınan rutin şekil şartlarını haiz belgelerin sahteliği, bu tür harici araştırma ve incelemeler yapıldıktan sonra anlaşılmış ise, zaten meslek mensuplarının sorumlu gösterilmemeleri gerektiği, **anlaşılabilirliği tartışma götürür nitelikteki belgelerin ise mutlaka belge bazında gerekçeli olarak açıklandıktan sonra rapora alınmış olması gerektiği kanaatindeyim.**

2) Ayrıca, meslek mensuplarına ithaf olunan sorumlulukların dayandırıldığı 4 Seri Numaralı Genel Tebliğdeki diğer iki sorumluluk halinin ise, Kanunda yazılı sorumluluk olan “imzalanmış beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması” noktasının çok ötesinde olan ve kanuni dayanağı bulunmaksızın idarece getirilen ilave sorumluluklar olduğu kanaatindeyim.

Çünkü SM ve SMM’lerin YMM’lerden farklı olarak bir “**tasdik**” görev ve yetkisi bulunmamaktadır. SMM’lerin bulunmayan tasdik yetkileri nedeniyle, tasdik yetkisinin gereği olan “**inceleme**” ve “**bilgi isteme**” yetkileri de bulunmamaktadır.

SM ve SMM’lere kanunla verilmemiş olan tasdik görev ve yetkisi ile buna bağlı inceleme ve bilgi isteme yetkilerinin kullanımını gerektiren işleri “yapmadıkları veya yapamadıkları” için, bir idari düzenleme ile sorumlu tutulmaları haksızlıktır ve hukuka açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

Özellikle, bu meslek mensuplarına sorumluluk tevcih ederken kullanılan “**miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan** belgeler” ifadelerinin, yukarıdaki aynı gerekçelerle, hukuki dayanaktan yoksun ve haksız bir sorumluluk yüklemesi olduğu düşünülmektedir.

SM ve SMM’lerin bu noktalardan sorumlu tutulabilmeleri için öncelikle, belgedeki miktar ve tutar ile işletmenin **faaliyet konusu** arasında ne gibi bir uyumsuzluk olduğu raporda açıklanmalıdır. Kaldı ki, serbest çalışan meslek mensuplarının muhasebeciliğini yaptıkları mükelleflere ait bütün sektörlerdeki belgelerin miktar ve tutarları ile işletmelerin faaliyet konuları arasındaki ilişkiyi bilmek gibi bir imkanları da, yükümlülükleri de bulunmamaktadır.

SM ve SMM’ler bir denetim ya da inceleme elemanı değildirler, YMM de değildirler. Hangi iş kolunda hangi miktar ve tutarlarda belgelerin kullanılmasının normal olduğu onların bilgisi dahilinde olabilir de, olmayabilir de, bunu gerektiren yasal bir zorlama bulunmamaktadır. Bilgisi olduğunun iddia edilmesi halinde, bunun raporda delillendirmiş olması da beklenir. Fakat bu yapılmadan, “bilgisi olması gerektiği” iddiası ile doğrudan meslek mensubuna sorumluluk yüklenmesi yoluna gidilmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

İkincisi, mükellefin meslek mensubuna sunduğu ve yapılan incelemeden sonra sahte oldukları tespit edilen belgelerin ihtiva ettikleri miktar veya tutarlar ile işletmenin **iş hacmi** arasında uyumsuzluk bulunduğu raporda iddia edilmesi ve bu nedenle meslek mensubunun bu belgelerden sorumlu tutulabilmesi için de, uyumsuzlukların belge bazında mükellefin iş hacmi ile karşılaştırılarak raporda açıklanmış olması gerektiği kanaatindeyim.

Eğer burada, vergi inceleme elemanınca yapılan incelemeden sonra bulunan mükellefin gerçek iş hacmini kastediyor ise, ne SM ve SMM’lerin böyle bir inceleme görev ve yetkisinin bulunmadığının, ne de idari düzenlemede “gerçek durumun” esas alınacağına dair bir açıklığın bulunmadığının bilmesi ve tarafsız bir bakış açısının gereği olarak bu durumun vergi inceleme raporlarında dikkate alması gerektiği malumdur.

3) SM ve SMM’lere sorumluluk tevcih edilirken kullanılan diğer bir ifade olan “**ticari örf ve teamüle uygun olmayan** belgeler” ifadesiyle nelerin kast edildiği yoruma oldukça açık bir ifadedir.

Örneğin, hiçbir hukuki düzenlemeye aykırılık teşkil etmeyen kasadan yapılan limit dahilindeki ödemelerin de bu kapsamda kabul edilerek meslek mensuplarının sorumlu tutulabildikleri görülmektedir. Böyle bir iddianın, kasadan yapılan nakit ödemelerin o sektörün genel işleyiş tarzı içindeki yerini ve yaygınlık derecesini de ortaya koyarak fatura bazında tespit edilmesi ve raporda göstermesi gerektiği düşünülebilir. Fakat her halükarda, bu tür uygulamaların o sektörde yaygın olup

olmadığını araştırmanın meslek SM ve SMM'in görev ve yetkisi dahilinde, bazen de imkanı dahilinde bulunmadığı gözden uzak tutulmamalıdır.

Netice itibariyle, VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde olmadığı halde, 4 Seri Numaralı Genel Tebliğ'le getirilen ilave sorumluluklar olarak gözüken;

1) “**harici araştırmayı gerektirmeden** sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen”,

2) “**Miktar veya tutar itibariyle** işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan”,

3) “**ticari örf ve teamüle uygun olmayan**”,

belgelerin, bu vasıfları taşıdıklarının anlaşılmasının “sadece belgeyi görmekle mümkün olduğu” vergi inceleme elemanınca raporda ispat edilebiliyor ise, bu taktirde SM ve SMM'in VUK'nun 359 maddesinin “a-2” bendindeki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar ile “b-1” bendindeki sahte belge kullananlar suçuna iştirak etmekten VUK'nun 360'ıncı maddesi gereğince sorumlu olup olmadıklarının araştırılması ve konunun bu yönüyle tartışılması gerekecektir.

Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede böyle bir açıklığın bulunduğu ispat edilemiyor ise, SM ve SMM'lerin bu belgelerden doğan vergi ziyandan yasal olarak sorumlu tutulmaları mümkün bulunmamaktadır.

IV- YASAL SORUMLULUĞUN AŞILMASININ SONUÇLARI

Özetle, SM ve SMM'ler verdikleri muhasebeleştirme hizmetine dayanak teşkil eden belgelerin gerçek durumu yansıtip yansıtmadığını kural olarak (aksi kanıtlanmadığı sürece) bilemezler ve bu belgelerden **kanunen** sorumlu tutulamazlar. Çünkü Kanunda, ne defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin gerçek durumu yansıtmasından SM ve SMM'lerin sorumlu olduklarına dair, ne de sorumluluk konusunda düzenleme yapmak üzere Bakanlığa yetki verildiğine dair bir ibare bulunmamaktadır.

Kanunda bulunmayan bir sorumluluğun idari bir düzenlemeyle getirilmesi, neticede doğuracağı ödeme yükümlülüğü dikkate alındığında, Anayasamızın 38 ve 73'üncü maddelerine aykırılık tartışmalarını da beraberinde getirecektir.

Yasal dayanaktan yoksun idari bir metinle (Genel Tebliğ) getirilen SM ve SMM sorumluluğunun, tahakkuk eden vergi ve cezaların asıl sorumlu olan mükelleften tahsil edilemeyip de **yasal** sorumluluğu bulunmayan meslek mensubundan istenmesi halinde, bunun SM ve SMM açısından bir vergi veya ceza ödeme yükümlülüğüne dönüşmesi kaçınılmazdır.

Çünkü bu durumda, mükelleften tahsili kabil olmayan borcun nihai yükümlüsü ister istemez meslek mensubu olacaktır. Bu da meslek mensuplarına kanunsuz vergi veya ceza konulması sonucunu doğurmuş olacaktır ki, bu durum Anayasamızın 38'inci maddesindeki “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur...Ceza sorumluluğu şahsidir.”, ve 73'üncü maddesindeki “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükümlerine açıkça aykırılık teşkil edecektir.

Anayasamızın; “Yürütme” başlıklı ikinci bölümünün “Bakanlar Kurulu” başlıklı ikinci kısmının “Tüzük” başlıklı 115'inci maddesinde, tüzüklerin ancak **kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek** üzere çıkarılabileceği, “İdare” başlıklı dördüncü kısmının “Yönetmelik” başlıklı 124'üncü maddesinde de, yönetmeliklerin ancak **kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla** çıkarılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Halbuki, SM ve SMM'lere yüklenen sorumluluklara hukuki dayanak olarak gösterilen idari düzenleme, tüzük ve yönetmeliklerin çok altında bir idari düzenleme olan Genel Tebliğ'dir. İdarenin tüzük veya yönetmelikle dahi yapma yetkisinin bulunmadığı bir işlemi (sorumluluk tesisi), idari düzenlemeler hiyerarşisinde bunların çok altında olan bir Genel Tebliğ ile yapmak istemesinde hukuka uyarlık bulunamaz.

Eğer, Raporlarda genel ve soyut ifadelerle dayanılarak bütün vergi ve cezaların meslek mensuplarından tahsil edilmek istenmesi gibi bir yaklaşım benimsenir ise, meslek mensuplarının sınırsız bir sorumluluğu varmış gibi hareket edilmiş olacaktır. Bu takdirde, SM ve SMM'ler defterlerini tutup beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerin vergi dairesine olan bütün borçlarının sınırsız kefilî durumuna düşürülmüş olacaktırlar. Halbuki, meslek mensupları hiç kimseye karşı böyle bir kefalet taahhüdünde bulunmadıkları gibi, Kanundaki “imzalanan beyannamelerin defter kayıtları ile dayanağı olan belgelere uygunluğu” hükmü de meslek mensuplarını sınırsız bir kefalet taahhüdü altına sokmamaktadır.

Özellikle, şeklen hukuka uygun olan “**miktar veya tutar itibariyle** işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler” ile “**ticari örf ve teamüle uygun olmayan** belgeler”, sahteliğinin anlaşılabilmesi genellikle harici bir araştırma yapılmasını gerektiren belgelerdir. Bu konular SM ve SMM'lerin görev ve yetkileri dışında olup, bu konulardan ancak tasdik yetkisi bulunan YMM'ler sorumlu tutulabilir. Aksi halde, onlarca mükelleften gelen binlerce belgenin defter kayıtlarının yapılması SM ve SMM'ler açısından neredeyse imkansız hale gelecektir. Bu meslek mensuplarının görevi, görünürde bariz usulsüzlükler taşıyan ve sahteliği ilk bakışta anlaşılabilenler dışındaki belgeleri mükellef defterlerine kaydetmektir, belgelerin gerçekliğinin denetlenmesi ise YMM'lerin (ve de Devletin vergi inceleme elemanlarının) görev ve yetki alanına giren bir konudur.

Bakanlığın kendi denetim elemanlarınca ya da YMM'ler eliyle yapılamayan incelemeler nedeniyle doğan denetim boşluğunun SM ve SMM'ler tarafından doldurulmasını beklemek, mevcut Kanuni düzenlemeler çerçevesinde hukuken imkansızdır. Bu kanuni imkansızlığın idari düzenlemelerle (4 seri numaralı Genel Tebliğ gibi) SM ve SMM'lere ilave sorumluluklar getirilerek aşılacak istenmesi, hem yetkisiz sorumluluk verilmesindeki çelişki, hem de kanunların bu görev ve yetkiyi SM ve SMM'lere değil YMM'lere vermiş olması karşısında, hukuki dayanaktan yoksun kalmaktadır.

V- SORUMLULUĞUN UYGULANMASINDAKİ DİĞER SIKINTILAR

a) Sorumluluğun Gereği Olan Yasal İtiraz Ve Temyiz Haklarının Sınırlanması

Kaldı ki, meslek mensupları zaten hem inceleme hem de itiraz ve temyiz safhalarında hukuken devre dışında oldukları, mükellefe ait bir vergiyi tahakkuk ettiği şekliyle kabul ederek ödemek zorunda bırakılmakta, sonunda ucu kendisine dokunan bir tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açma ve Danıştay'da temyiz etme hakkından yoksun olarak her şey bittikten sonra ödeme emrini önlerinde bulmaktadırlar.

Meslek mensuplarının, kesinleşmesinde hiçbir hak kullanamadıkları bir tahakkuka karşı, ilk ve son şansları, bu ödeme emrinin kendilerine tebliğinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemelerinde açacakları "böyle bir borcu bulunmadığı" (veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı) davasıdır.

Bu durumun, olayın "tarhiyat ve tahakkukun kesinleşmesi öncesindeki idari işlemler" safhası itibariyle Anayasamızın 125'inci maddesindeki "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmüyle çeliştiğini ifade etmek isterim. Eğer sorumlu mükellef ise, meslek mensubundan onun borcunu ödemesi istenmemelidir, eğer ki sorumlu meslek mensubu ise, ki bunun bazı hallerde hukuken tartışmalı olduğunu yukarıda gerekçeleriyle izah ettik, meslek mensuplarına da idari işlemlerin bütün safhalarında daha tahakkuk kesinleşmeden dava açma (itiraz ve temyiz) hakkını verecek yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Üstelik söz konusu maddede, vergi mahkemelerinin bu davaları en geç 7 gün içinde karara bağlamaları mecburiyeti getirilmesinin yanında, itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edileceği de hüküm altına alınmıştır.

Eğer SM ve SMM'lere olayın önceki safhalarına ilişkin olarak yukarıda önerilen yasal itiraz yolları açılmayacak ise, Kanunun bu maddesine; 7 günlük karar verme süresi ile itirazının reddi halinde %10 zamlı tahsilat yapılacağına ilişkin

hükümün, müşterek ve müteselsil sorumlu meslek mensupları bakımından uygulanmayacağına dair bir ibare eklenmesi daha doğru olacaktır.

b) Takibatın Başlatılacağı Aşama

29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 4 SIRA NO'LU Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'in "V- MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN TESBİTİ" bölümünün "B)Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem" başlıklı kısmında "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." denildiği halde, yapılan tahakkuk mükellefin Danıştay nezdinde temyiz başvurusunda bulunması nedeniyle henüz kesinleşmediği halde, bazı vergi dairelerince meslek mensupları hakkında ödeme emri tanzim edilerek tahsilata başlandığı görülebilmektedir.

Her ne kadar bu takibata dayanak olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (Gelirler Genel Müdürlüğü) 1996/1 Sıra No'lu "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu İç Genelgesi" gösterilse de;

- 1)Genel Tebliğin İç Genelge'den daha yeni tarihli olması,
- 2)Genel tebliğler Resmi Gazete'de yayınlanarak kamuoyuna duyurulduğu halde, iç genelgelerin kamuoyuna duyurulmuyor olması,
- 3)Genel tebliğlerin iç genelgelere göre daha üst bir hukuki metin olmaları,

nedenleriyle, vergi dairelerince henüz tahakkuku kesinleşmemiş mükellef borçları nedeniyle meslek mensupları hakkında takibata başlamalarında hukuka uyarlık bulunmadığı kanaatindeyim.