

## SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİR SÖZLEŞMELERİNİN FESHİ

Yrd. Doç. Dr. Yusuf İLERİ

### 1.GİRİŞ

Vergi beyannamesinin imzalanması kamusal bir hizmettir. Bu beyannameyi imzalayan meslek mensupları da kamusal bir hizmet sunmaktadırlar (Anayasa Mahkemesi 26.6.1996 tarih ve E:1996/5, K:1996/26 sayılı kararı ). Kamusal yönü de olan mali müşavirlik mesleğinin oldukça geniş ve karmaşık konuları ile büyük bir muhatap kesimi vardır. Böylesi bir alanda kuralların açık ve anlaşılır olması önem arz etmektedir. Ezcümle meslek mensubu mükellefin hangi işini üstlenmiştir? Bu işi hangi süreler içinde yapacaktır? Tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri nelerdir? Ücret tutarı nedir, ödeme süresi ve şekli nasıl olacaktır? Gibi daha sayılabilecek onlarca sorunun cevabının net ve açık belirlenmesi hizmetin kalitesini arttıracacağı gibi taraflar arasındaki güven ilişkisini de sağlamlaştıracaktır.

Mali müşavirlik sözleşmeleri ilk bakışta bir tarafından mükellef diğer tarafından serbest muhasebeci mali müşavir gibi özel hukukun eşit koşullarındaki iki kişisi arasında akdedilmiş hizmet sözleşmeleri olarak göze çarpmaktadır. Ancak hizmetin mahiyetine inildiğinde vergi gibi kamu ve devlet yararıyla doğrudan alakalı olan dolayısıyla bütün detaylarının vergi idaresini ilgilendirdiği nazik bir konu ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığının Anayasa Mahkemesi huzurunda yaptığı savunmada da vurgulandığı gibi meslek mensupları bu sözleşme ile mükellef ile vergi idaresi arasında köprü görevini üstlenmişlerdir <sup>1</sup>. İşte böylesine kamusal bir alanla iç içe giren bir konuda düzenlenecek sözleşmeler özel hukukun kapsamına girse de bütünüyle piyasanın inisiyatifine bırakılmamıştır. Bu nedenledir ki meslek mevzuatı belli konularda meslek mensubuna, iş sahipleri ile sözleşme yapmak zorunluluğu getirmiş ve bu zorunluluğa uymayanlar için çeşitli müeyyideler öngörmüştür. Mesleğin çatı örgütü olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (TÜRMOB) ise meslek mensupları için sözleşme taslak-

1 Maliye Bakanlığı yetkilileri Anayasa Mahkemesinde yaptıkları açıklamalarda “köprü görevi”ne açıklık getirmişlerdir. Köprü görevi, meslek mensuplarının, mükelleflerin Devlete karşı olan yükümlülüklerini yerine getirirken, mükelleflerin lehine davranmak yerine “nötr” kalmaları demektir. Böyle bir köprü vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında önemli bir etken olacaktır. Bu işlev, vergi denetiminde etkinliği tetikleyecektir. (Anayasa Mahkemesi 26.6.1996 tarih ve E:1996/5, K:1996/26 sayılı kararı)

ları hazırlayarak meslek mensuplarının hizmetine sunmuştur. Konu ile ilgili mevzuatta bir sözleşme taslağı hazırlanması hususunda meslek örgütünü zorunlu olarak yükümlülük altına koyan bir görev ve yetkiye rastlamadık. Ancak böyle bir taslağın hazırlanmasına engel bir hüküm de mevzuatımızda yoktur. Anlaşıyor ki bu çalışma 3568 sayılı Kanunun 50 inci maddesinin (b) bendi kapsamında yapılmıştır. Böyle bir çalışmanın yapılmış olmasını hem meslek mensupları hem mükellefler hem de vergi idaresinin yararına olduğunu söyleyebiliriz<sup>2</sup>.

TÜRMOB'un bu şekilde hazırladığı sözleşmelerden biri de defter tutmak ve süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde sözleşme örneğidir. Vurgulamak gerekir ki bu sözleşme örneği serbest muhasebeci mali müşavirlerce en yaygın kullanılanıdır. Çalışmamızda bu sözleşme örneğindeki fesih ile ilgili hükümler incelenecektir.

## 2.SÖZLEŞME DÜZENLENMESİ MECBURİYETİNE İLİŞKİN HÜKÜM ANAYASA MAHKEMESİNE KADAR TAŞINDI

213 sayılı Vergi Usul Yasası'na 4008 sayılı Yasa'nın 6. maddesiyle eklenen Mükerrer 227. Maddesinde (T.C. Yasalar, 06.07.1994); Maliye Bakanlığına, vergi beyannamelerinin, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyeti getirme yetkisi verildiği<sup>3</sup> malumdur.

Bu hükme dayanılarak Maliye Bakanlığınca "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında (1) (Maliye Bakanlığı, 23.02.1995), (2) ve (3) sayılı Genel Tebliğler çıkarılmış bu tebliğler sırasıyla 23.02.1995, 29.03.1995 ve 25.12.1995 tarihlerinde yayımlanmıştır. Bakanlık yayımladığı Tebliğlerde, mükelleflere, beyannamelerini imzalayacak meslek mensubuyla sözleşme yapmaları hususunda da düzenleme yapmış ve sözleşme yapılmasını zorunlu bir koşula dönüştürmüştür.

Ne var ki vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getiren VUK'un Mükerrer 227. maddesi bir taraftan Anayasaya uygunluk açısından Anayasa Mahkemesine taşınırken, diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nın bu maddeyi dayanak kılarak yayımladığı genel tebliğler düzeyindeki yetki kullanımları Danıştay'da iptal davasına konu

2 TÜRMOB tarafından hazırlanmış olan sözleşme taslağını bir bütün halinde incelendiğinde, bu taslağa Maliye Bakanlığının da dahili olduğunu söyleyebiliriz.

3 Düzenleme, mesleğin şekillenmesinde Meslek Yasası çıktıktan sonraki, en önemli kilometre taşıdır.

edilmiştir. Anayasa Mahkemesindeki iptal davası, Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından (1) sayılı Genel Tebliğin iptaline ilişkin dava görülürken, Tebliğin dayanağı olan Mükerrer 227. maddenin Anayasaya aykırılığı savıyla açılmıştır. Bu tebliğlere karşı açılan davalar hakkında, Danıştay Dördüncü Dairesi sırasıyla 21.3.1995, 2.5.1995 ve 19.1.1996 günlerinde “yürütmenin durdurulmasına” karar vermiştir<sup>4</sup>. Yürütmenin durdurulması kararlarına gerekçe yapılan temel nokta Tebliğ’le getirilen sözleşme zorunluluğudur(Saban, 1998). Danıştay Dördüncü Dairesine göre:

*“... Mükerrer 227 maddede, mükelleflerin, kanuni defterlerini tutmak ve mali tablolarını tanzim etmek için meslek mensuplarıyla yıllık sözleşmeler yapmak zorunluluğu öngörülmediğinden bu hususların Tebliğle, mükelleflerin uyması zorunlu yükümlülük haline getirilmesi, kanunla verilen yetkinin aşılması anlamına gelmektedir.”*

Tebliğler aleyhine açılan davalar Danıştay’ca daha esas yönünden karara bağlanmadan Anayasa Mahkemesi iptal talebini 26.6.1996 tarihli kararıyla reddetmiştir. Maliye Bakanlığı, Anayasa Mahkemesi kararıyla ortaya çıkan yeni hukuksal durum üzerine 4 sıra sayılı Genel Tebliği yayımlamış, Genel Tebliğin VIII inci maddesiyle (1), (2) ve (3) sayılı Genel Tebliği yürürlükten kaldırmıştır. Danıştay (1), (2) ve (3) sayılı Genel Tebliğlerin yürürlükten kaldırıldığı, bu nedenle iptalinde davacıların hukuki yararları kalmadığı gerekçesiyle esas yönünden karar verilmesine yer olmadığına hükmetmiştir (Danıştay Vergi Dava Daireleri 08.01.1999 tarih ve E:19977436, K:1999/32).

Danıştay, VUK Mükerrer 227. Maddesinin tümüyle iptalini istemiştir. Anayasa Mahkemesi iptal istemini sınırlayarak, sadece Maddenin 1. fıkrasının birinci bendi yönünde dikkate alarak incelemiştir. Yani, inceleme konusu, vergi beyannamelerinin meslek mensubuna imzalatılma mecburiyetine ilişkin hükmün Anayasa hükümlerine uygunluğu ile sınırlı kalmıştır<sup>5</sup>. Danıştay’ın iptal başvurusunda, öne çıkan “sözleşme” konusudur. Öyle ki düzenlemenin, aykırılığı ileri sürülen Anayasa’nın 5, 6, 12, 48 ve 128 inci maddeleri sözleşme ile ilişkilendirilmiştir. Danıştay’a göre “*Vergi mükellefinin, özel kanununda ve uygulamada belli edilen bir yöntemle tek taraflı olarak saptanan*

<sup>4</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri 08.01.1999 tarih ve E:1997/436, K:1999/32 (3 no.lu Tebliğ hakkındadır); Dördüncü Daire 24.09.1997 tarih ve E:1995/1195, K:1997/2715 (1 no.lu tebliğ hakkındadır)

<sup>5</sup> Yüksek Mahkeme, Mükerrer 227. maddenin birinci fıkrasının 2. bendiyle üçüncü ve dördüncü fıkraları yönünde bakmakta olduğu davada uygulanacak kurallar olmadığından bunlara ilişkin itirazı başvuran mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddetmiştir. Böylece Maddenin, meslek mensuplarına vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsil sorumluluk getiren hükümleri Anayasa Mahkemesinin denetimi dışında kalmıştır.

*bir ücret mukabili, ‘vergi beyannamesinin imzalanması’nu temin için belirli bir meslek gurubuyla madde metninin verdiği yetkiye dayanılarak sözleşme yapmaya zorlanması onun maddi ve manevi varlığının gelişmesini önleyen bir yöntemdir. Kişi kendini böyle bir yardıma muhtaç görürse Anayasanın 48 inci maddesinde belirtildiği gibi sözleşme hürriyeti dahilinde bunu sağlamak hakkına sahiptir. (...) Kanunda böyle bir zorunluluğun öngörülmesi Anayasa’nın 5, 12 ve 48 inci maddelerine aykırıdır.”*

Anayasa Mahkemesi, bu talebi reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi 26.6.1996 tarih ve E:1996/5, K:1996/26). Yüksek Mahkeme, (hem Tebliğler’in yürütmesinin durdurulmasına hem de iptal talebinin en önemli gerekçesini teşkil eden) sözleşme hususunu kararında incelemiş ve “Özel kişiler arasındaki ilişkilerde bile sözleşmelerle ilgili bazı temel düzenlemeler kanunla kurala bağlanmışken, kamu hizmetinin düzenlenmesinde gerekli yasalar ve idari düzenleyici metinlerle hukuksal alanı etkileyici bir kısım kuralların sözleşmelerle konulması da doğaldır” denilmiştir. Böylece uzun süren bir yargı sürecinden sonra Mükerrer 227. maddenin vergi hukuku içerisindeki yeri kalıcı hale dönüşmüş ve Maliye Bakanlığının mükelleflere, beyannamelerini imzalayacak meslek mensuplarıyla sözleşme düzenlemeleri yönünde getirdiği zorunluluk da Anayasa Mahkemesinin denetimden geçerek benimsenmiştir.

### **3. VERGİ MÜKELLEFLERİYLE SÖZLEŞME KURMANIN HUKUKİ DAYANAKLARI**

#### **3.1. ÇALIŞMA YÖNETMELİĞİNDEKİ HÜKÜMLER**

Meslek mensuplarını sözleşme düzenlemeye zorunlu tutan hükümler Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te düzenlenmiştir (TÜRMOB, 03.01.1990) (kısaca “Çalışma Yönetmeliği” denilecektir). Bu Yönetmelik 3568 sayılı Kanunun 50 inci maddesi uyarınca TÜRMOB tarafından hazırlanmıştır.

Yönetmeliğin 24, 25 ve 26 inci maddeleri meslek mensuplarının düzenleyecekleri sözleşmelerle ilgili hükümler içermektedir. Yönetmeliğin “Sözleşme Yapılması” başlıklı 24 inci maddesinde meslek mensuplarının; (a) Defter tutmak, (b) Süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde, (c) İnceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili rapor ve benzerlerini düzenlemek, (d) Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinde sözleşme yapmaları zorunlu tutulmuştur. Yönetmeliğin 25 inci maddesinde ise bu sözleşmelerde bulunması gereken asgari bilgilere yer verilmiştir. Maddeye göre sözleşmelerde en az

şu hususlara yer verilir: (a) Tarafların açık adresleri, vergi daireleri ve vergi daireleri sicil numaraları, (b) Yapılacak işlerin amacı, kapsamı, (c) Tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri, (d) Ücret tutarı ve ödeme şekli, (e) Sözleşme yeri, tarihi ve süresi.

İncelememize konu olan sözleşmenin feshine ilişkin hükümler ise Yönetmeliğin 26 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin) son hali şöyledir.

*Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilirler.*

*Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler bir ay içinde devir teslim tutanağı düzenlenmek suretiyle sahiplerine geri verilir. Devir teslim gerçekleşmediği takdirde durum meslek mensubu tarafından odaya bildirilir.*

*Tarafların tazminat hakları genel hukuk kurallarına tabidir.*

*Ücretin ödenmemesi ve meslek mensubuna tevdi edilen belgelerin sağlıklı ve güvenilir olmaması fesih de meslek mensubunun haklı gerekçesidir.*

Bu hükümler oldukça eşitlikçidir. (1) Her iki tarafa da haklı nedenle sözleşmeyi fesih hakkı verilmiştir. (2) Karşılıklı rıza halinde sözleşmenin feshinde bir behis yoktur. (3) Tazminat hakkı genel hukuk kuralları dahilinde her iki tarafa da tanınmıştır. Bir meslek yönetmeliğinin hassasiyeti olsa gerek ki sadece meslek mensupları yönünde sözleşmenin feshine dayanak olacak haklı nedenlerin neler olacağı belirlenmiştir. Buna göre ücretin ödenmemesi ve meslek mensubuna tevdi edilen belgelerin sağlıklı ve güvenilir olmaması fesih de meslek mensubunun haklı gerekçesidir. Hizmet sözleşmelerinde “Sözleşmeyi fesheden taraftan, dürüstlük kurallarına göre hizmet ilişkisini sürdürmesi beklenemeyen bütün durum ve koşullar, haklı sebep” saymak doğru bir yaklaşımdır. Yönetmelik hükmü üzerinde bir paralellik kurarak iş sahibini sözleşmeyi feshe götürecektir haklı nedeni belirleyebiliriz: Meslek mensubunun ilgili mevzuattan doğan hizmet yükümlülüklerini yerine getirmemesi, noksan ve hatalı yapması iş sahibi yönünden sözleşmenin haklı nedenle feshine gerekçe olacaktır. İlerideki bölümlerde açıklanacağı üzere sözleşme fesihlerinde “haklı neden” önemli bir unsurdur. Zira karşılıklı rıza dışında sözleşme fesihlerinde, sözleşmeyi fesih edenin haklı nedeni yoksa çeşitli yükümlülüklerle karşılaşacağı gibi ayrıca tazminat ödemek durumunda kalabilecektir.

### 3.2. ÜCRET YÖNETMELİĞİNDEKİ HÜKÜMLER

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 üncü maddesinde

“Meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve belli bir meblağı kapsaması şarttır.” Denilmiştir. 14 üncü maddesinde ise “Ücret sözleşmeleri münferit ya da süreli olarak yapılabileceği, süreli sözleşmelerin en az bir yıllık süreyi kapsamasının şart olduğu belirtilmiştir”. Vurgusu yapılmıştır.

Sözleşmenin feshine ilişkin hükümler ise Yönetmeliğin “İşin Devri ve Ücret” başlıklı 17 maddesinde yer almıştır. Sözleşme fesihlerinde haklı nedenin önemini bu maddede okuyoruz.

*“Üzerine aldığı bir işi, haklı bir sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu, hiç bir ücret talep edemez ve peşin aldığı ücreti geri vermek zorundadır. Buna avanslar da dahildir.*

*Sözleşmenin iş sahibince feshi halinde, meslek mensubunun ücretinin tamamının ödenmesi gerekir. Şu kadar ki; meslek mensubu, bu duruma kendi kusur ve ihmali ile yol açmış ise ücret ödenmez. Anlaşmaya göre peşin verilmesi gereken ücret ya da avans ödenmezse, meslek mensubu işe başlamak ya da işi sürdürmek zorunda değildir.*

*Bu durumlarda iş; meslek mensupları arasında devir ve teslim edilir ya da sahibine geri verilir.”*

Çalışma Yönetmeliği, sözleşmenin haklı nedenle fesih edilebileceğini yazmış, Ücret Yönetmeliği ise haklı nedeninin olmadığı durumlarda tarafların yükümlülüklerini belirlemiştir. Bir sonraki bölümde inceleneceği üzere bu ilkeler TÜRMOB tarafından düzenlenen sözleşme taslaklarına egemen kılınmıştır.

#### **4.TÜRMOB TEK TİP SÖZLEŞME ÖRNEĞİNDE SÖZLEŞMENİN FESHİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLER**

İncelememize konu olan serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından kullanılan “süreklilik arz eden müşavirlik hizmeti” ile ilgili sözleşme örneği Türkiye genelinde bütün meslek mensupları tarafından kullanılmaktadır<sup>6</sup>. Hiç kuşku yok ki taraflar karşılıklı irade ile bu sözleşmenin hükümlerinde değişiklik yapabilecekleri gibi özel hükümler de koyabilirler<sup>7</sup>. Bu noktada sözleşme mevzunun hukukumuzda, Borçlar Kanununda düzenlendiğini kanuna egemen olan ilkenin sözleşme serbestisi olduğunu belirtmemizde yarar vardır. Sözleşme serbestisi, yasaların çizdiği çerçeve ile sınırlıdır. Özel

<sup>6</sup> Bu sözleşme örneği bir dönem Mesleki Odalarca ücret karşılığı verilmiştir.

<sup>7</sup> Bu sözleşme örneği birçok ilin serbest muhasebeci mali müşavir odasının internet sitesinde olduğu gibi yayımlanmış haldedir. Birkaç ilde tanıdığım meslek mensuplarıyla kurduğum irtibatla TÜRMOB sözleşme örneğinin büyük oranda aynen kullanıldığı ifade edilmiştir.

hukuktaki ekonomik ilişkileri düzenleyen temel yasa olan Borçlar Yasası'nın 26 inci maddesinde konu kurala bağlanmıştır. Sözleşme özgürlüğü başlıklı madde 26'da "Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler. " denilmektedir.

Uygulamada kullanılan TÜRMOB taslak sözleşmelerinde bazı farklılıklar olsa da özellikle bu çalışmanın konusunu teşkil eden sözleşme feshine ilişkin hükümler neredeyse kelime kelime aynıdır. Bu sözleşmeden geçen birçok hüküm sözleşme feshi ile ilişkilendirilebilir<sup>8</sup>. Ancak sözleşmede, sözleşmenin doğrudan fesih ile ilgili hükümler sözleşmenin 4.16 ve 8/b maddelerinde yer almıştır. Sözleşme örneğinde bu hükümler şöyle geçmektedir.

Sözleşmenin 4.16 inci maddesi:

*Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman fesh edebilirler. Bu takdirde ve sözleşmenin yenilenmediği hallerde alınmış defter ve belgeler iş sahibine geri verilir. (...) Tarafların tazminat hakkı genel hukuk kurallarına tabidir. Üzerine aldığı işi haklı sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu iş için almış olduğu ücreti geri vermek zorundadır. Buna alınan avanslarda dahildir. İş sahibi adına zorunlu olarak yapılan giderleri geri ödenmez. Sözleşmenin müşteri tarafından feshi halinde sözleşmede belirtilen sürelerin bedelinin tamamı meslek mensubuna, iş sahibince ödenir. Şu kadar ki; meslek mensubunun bu duruma kendi kusur ve ihmali ile yol açmış olmasının yetkili adli mercilerce tespit edilmiş olması kaydıyla ücret geri ödenir. Bu sözleşmeye göre peşin verilmesi gereken ücret ya da avans ödenmezse meslek mensubu işe başlamak zorunda değildir.*

Sözleşmenin 8/b maddesi şöyledir:

*Sözleşme karşılıklı fesih edilmediği sürece yürürlüktedir. Ancak belirlenen ücret her yıl karşılıklı anlaşmaya yenilenerek sözleşmeye ek yapılarak, yeni sözleşme düzenlenmeden mevcut sözleşme geçerliliğini koruyacaktır.*

TÜRMOB sözleşme örneğindeki sözleşme fesih ile ilgili bu hükümlerin, mevzuata yani Çalışma Yönetmeliği ve Ücret Yönetmeliği hükümlerine uygun bir şekilde dizayn edildiğini söyleyebiliriz. Şimdi bu hususları konumuz itibarıyla iki başlık altında inceleyelim:

<sup>8</sup> Sözleşmenin 4.1) maddesindeki "İş sahibi meslek mensubunun yazılı olurluğunu almadan bu işleri başkasına yaptıramayacaktır. Hükme aykırı uygulamaları sözleşmenin haklı nedenle feshi için doğru bir örnek olarak gösterebiliriz. Gerçi sözleşme bu hususla ilgili olarak "Tersine davranması halinde meslek mensubuna sözleşmenin kalan süresine ait ücretin tamamını ödeyecektir." Şeklinde bir yaptırım getirmiştir. Ancak meslek mensubu bu yaptırımla birlikte bu hususu sözleşmenin haklı nedenle feshine de gerekçe yapabilir. Sözleşmenin 4.14. maddesinde geçen sır saklamaya aykırı iş ve işlemler de taraflara sözleşmenin haklı nedenle feshi için haklı neden olabilecek niteliktedir.

#### 4.1. SÖZLEŞMENİN YENİLENMEK İSTENMEMESİ HALİNDE

Ücret Yönetmeliğinin 14 üncü maddesinde incelememize konu olan süreklilik arz eden müşavirlik hizmetlerine ilişkin ücret sözleşmelerinin süreli olarak yapılabileceği bu sürenin ise en az bir yıllık süreyi kapsamamasının şart olduğunu yukarıda belirtmiştik<sup>9</sup>. İşte bu nedenledir ki bu sözleşme taslağının 8/a maddesinde “*İşbu sözleşme anılan yerle sınırlı olmak üzere bir takvim yılını kapsar.*” hükmü yer almıştır. Belirli süreli hizmet sözleşmesi, aksi kararlaştırılmadıkça, fesih bildiriminde bulunulmasına gerek olmaksızın, sürenin bitiminde kendiliğinden sona erer. Ancak sözleşme taslağının 4.16 ile 8/b maddeleri ile bu sözleşmeler “belirsiz süreli” sözleşmelere dönüştürülmüştür. Sözleşmenin 4.16 maddesindeki “sözleşmenin yenilenmediği haller” ifadesi ile 8/b maddesindeki “*Sözleşme karşılıklı fesih edilmediği sürece yürürlüktedir.*” şeklindeki hüküm sözleşmeyi belirsiz süreli sözleşmelere dönüştüren hükümlerdir.

Taraflardan her birinin, belirsiz süreli sözleşmeyi fesih sürelerine uyarak feshetme hakkı vardır. Sözleşme taslağının 4.16 inci maddesinde *sözleşmenin yenilenmediği hallerde* şeklinde bir ibare geçmektedir. Demek ki taraflardan biri takip eden dönemde çalışmak istemediğini ve dolayısıyla sözleşmeyi yenilemek istemediğini karşı tarafa bildirdiği takdirde sözleşme yeni dönem için yürürlüğe girmeyecektir. Bu durumda sözleşmenin yenilenmesini istemeyen taraf karşılıklı rıza ile bunu sağlayamıyorsa, sözleşmenin yıllık karakterine bakarak bu süre daha tamamlanmadan önce takip eden dönemde sözleşmeyi yenilemeyeceğini karşı tarafa ihbar etmek durumundadır. Bunun için haklı bir neden aramaya gerek yoktur. Daha net bir vurguyla sözleşme süresi bitmeden yapılacak bu bildirim yeni dönem için tarafları herhangi bir yükümlülük altına koymayacaktır. Taraflardan herhangi birinin yapacağı bu bildirim ile meslek mensubu yeni dönem için hizmet yükümlülüğü altına girmeyecek, iş sahibi ise herhangi bir ücret ödemek gibi bir borcu doğmayacaktır.

Bu sözleşme taslaklarının 8/b maddesinde “*Ancak belirlenen ücret her yıl karşılıklı anlaşmayla yenilenerek sözleşmeye ek yapılarak, yeni sözleşme düzenlenmeden mevcut sözleşme geçerliliğini koruyacaktır.*” şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Bu hükmün işlerlik kazanabilmesi sözleşmenin yeni dönemde yürürlüğe girmesine bağlıdır. Şayet taraflardan biri sözleşmenin yenilenmeyeceğine dair bir bildirimde bulunmuşsa bu hükmün artık bir geçerliliği ve önemi kalmayacaktır. Diğer bir ifade ile takip eden dönemde de tarafların or-

<sup>9</sup> Vergi ve muhasebe iş ve işlemlerine egemen temel ilkelerden olan dönemsellik ilkesi gereği on iki aydan az olan süreler de kıst dönem olarak bir hesap dönemi kabul edilmektedir.



tak iradesinin birlikte çalışmak yönünde olması halinde bu hüküm devreye girecektir. Bu bağlamda taraflar şayet yeni dönem ücreti için aralarında ek bir sözleşme yapmışlarsa, bu sözleşmenin yeni dönem için yürürlüğe girdiğini gösteren açık bir iradedir. Uygulamada çoğu zaman böyle ek bir sözleşme düzenlenmemektedir. Bu durumlarda dahi yani şayet sözleşmenin yenilenmeyeceğine dair bir bildirim yoksa hizmet vermeye devam ediliyor, ücret alınıyorsa bütün bu olgular da sözleşmenin yenilendiğini gösteren somut kanıtlardır. Bu noktada ücretin aynen devam etmesinin ya da bir ücret artışının olmasının konuya etkisi yoktur.

Bütün bu hükümlerin ortaya koyduğu diğer bir husus da TÜRMOB tarafından hazırlanan süreklilik arz eden müşavirlik hizmeti taslak sözleşmelerine hukuki bir nitelik kazandırılması halinde, takip eden dönemler için ayrı ve müstakil bir sözleşme düzenlemek gibi bir yükümlülüğün söz konusu olmadığıdır. Yani sözleşmenin yenilenmeyeceği yönünde hukuka uygun bir irade ortaya çıkmadıkça yeni bir sözleşme kurulmadan mevcut sözleşme takip eden dönemde de geçerlilik kazanacaktır.

#### 4.2. SÖZLEŞMENİN FESHİ

Sözleşme taslağının 8/b maddesinde geçen “Sözleşme karşılıklı fesih edilmediği sürece yürürlüktedir” hükmüyle sözleşme fesihlerinde karşılıklı rızanın arandığı hususu teyit edilmiştir. Üzerinde konuştuğumuz hizmet ilişkisi tamamen karşılıklı güvenle yürütülecek bir meseledir. Taraflardan birinin karşı tarafa güveni kalmamış ise bu noktada bu işi sürdürmek yerine hizmet ilişkisini bir uzlaşma ile sonlandırmak doğru olacaktır. Ancak taraflardan biri hizmet ilişkisinin sonlandırılmasını istediği halde diğer tarafın iradesi sözleşmenin devamından yana ise, bu durumda hizmet ilişkisini sonlandırmak isteyen taraf açısından sözleşmeyi fesih etmekten başka çare kalmayacaktır. Tabii olarak sözleşmeyi fesih etmek isteyen taraf, bu talebini muhatabına yazılı olarak bildirmek durumundadır. Bu noktada feshin nedeni önemlidir. Eğer ortada haklı bir neden varsa fesih bildiriminde bu nedenin açıkça yazılması gerekmektedir. Fesih bildirimi yapıldıktan sonra haklı nedenden söz edilmesi samimi bir yaklaşım olarak görülemez. Diğer bir ifadeyle önce sözleşmenin feshi sonra haklı nedenin bulunması sözleşmeye uygun haklı nedenle fesih değildir. Bu çerçevede;

a) Haklı neden yokken sözleşmeyi fesih eden meslek mensubu ise, iş için almış olduğu ücreti ve avansları geri vermek zorundadır. Ezcümle 01.01.2014-31.12.2014 dönemini kapsayan bir sözleşmenin 30.06.2014 tarihinde haklı bir

neden yokken meslek mensubu tarafından feshi halinde 01.01.2014-30.06.2014 zaman aralığına ait olan ücret alınmış olsa dahi iade edilmesi sözleşme gereğidir. İlk altı ay için hizmetin verilmiş olmasının iadeye etkisi yoktur.

b) Sözleşmenin müşteri tarafından feshi halinde sözleşmede belirtilen sürelerin bedelinin tamamı iş sahibince ödenir. Sözleşme taslağına göre iş sahibi bu ödemeyi yaptıktan sonra adli mercilere müracaatla feshin haklı nedene dayandığını kanıtlayarak geri alabilecektir. Örneğin ihbar süresinde bildirimde bulunulmadığı için 2014 yılı için de yürürlük kazanmış bir sözleşmenin 2014/Şubat ayında haklı bir neden olmaksızın iş sahibi tarafından feshi halinde, ilgili mevzuat ve sözleşme hükümleri 2014 yılı ücretinin tamamının iş sahibi tarafından ödemek yükümlülüğü getirmiştir.

## 5.SÖZLEŞME DÜZENLENMEMESİNİN HUKUKİ MÜEYYİDELERİ

Çalışmamızda da ortaya konulduğu üzere mali müşavirlik hizmetlerinde sözleşme düzenlenmesi taraflara bir taraftan hukuki güvenlik sağlarken diğer taraftan da daha nitelikli bir hizmetin sunulmasına katkı sağlamaktadır. Hal böyle iken yine de sözleşme konusunun kamu yararını doğrudan ilgilendiren şekli ve maddi vergi yükü olunca, sözleşme işi keyfiyete bırakılmamış, zorunluluğa dönüştürülmüş bu zorunluluğa uyulmaması halinde bu fiil bir yaptırıma bağlanmıştır. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliğinin “Kınama cezası” başlıklı 6 inci maddesinin (d) bendinde “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” kınama cezası gerektiren bir neden olarak sayılmıştır. Dikkat edilirse ceza meslek mensubu için öngörülmüştür. Şu halde sözleşme düzenlemeye ilişkin zorunluluğun muhatabı meslek mensubudur. Yani meslek mensubu sözleşme kurmadan işi kabul etmeyecektir.

## 6.SONUÇ

Yukarıda ortaya konan açıklamalardan anlaşılacağı üzere;

1. Vergi beyannamesini imzalamak suretiyle kamu hizmeti sunan serbest muhasebeci mali müşavirler, sundukları bu hizmetle ilgili olarak sözleşme düzenlemeleri hukuki bir zorunluluktur. Sözleşme düzenlemeden iş kabul eden meslek

mensupları için disiplin cezaları öngörülmüştür. Hukuki zorunluluk ötesinde sözleşme taraflara yükleyeceği sorumluluklar itibariyle hem güven unsurunu sağlayacak hem de hizmetin kalitesini arttıracaktır. Bu durumda zorunluluk ve cezai müeyyide bir bakıma “zorla güzellik yapmak” gibi bir şey olmuştur.

2.Sözleşme düzenlenmesi zorunluluğu Çalışma Yönetmeliği ile getirilmiştir. Oldukça eşitlikçi hükümler taşıyan Yönetmelik sözleşme fesihlerinde ilke olarak karşılıklı rıza aramıştır. Bunun dışında her iki tarafa da haklı nedenle sözleşmeyi fesih hakkı verilmiştir. Tazminat hakkı genel hukuk kuralları dahilinde her iki tarafa da tanınmıştır. Bu hususlar TÜRMOB sözleşme taslağına da aynen geçmiştir.

3.Ücret Yönetmeliği ise tek taraflı fesihlerle ilgili kuralları düzenlemiş, sözleşme fesihlerinde haklı olarak “haklı neden” aramıştır. Yönetmelik “haklı neden”e dayanmayan sözleşme fesihlerinde, feshi yapan tarafa yükümlülükler getirmiştir. Bu hükümlere göre haklı neden yokken sözleşmeyi fesih eden meslek mensubu iş için almış olduğu ücreti ve avansları geri verecektir. Sözleşmenin iş sahibi tarafından feshi halinde ise, iş sahibi sözleşmede belirtilen sürelerin bedelinin tamamını ödemekle yükümlüdür.

4.Mesleğin çatı örgütü olan TÜRMOB yasal bir mecburiyeti olmadığı halde bir hizmet olarak, sözleşme örnekleri hazırlayarak meslek mensuplarının hizmetine sunmuştur. Çalışmamızda fesih ile ilgili hükümleri incelenen bu taslak hem konuyla ilgili mevzuat hükümleriyle bütünlüklüdür hem de ihtiyacı karşılayacak donanımdadır. Bununla birlikte taraflar özgür iradeleriyle bu taslakta değişiklik yapabilecekleri gibi ek ve özel hükümler de koyabilirler.

5.Mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde eşitlikçi bir anlayışla düzenlenmiş olan TÜRMOB taslak sözleşmesi “belirsiz süreli” sözleşme niteliğindedir. Sözleşmeye göre taraflardan biri sözleşme süresi bitmeden yapacağı bir bildirim ile yeni dönem için yürürlüğe girmeden sözleşmeyi sonlandırması mümkündür. Bu bildirim ile birlikte taraflar yeni dönem için artık herhangi bir yükümlülük altına girmeyecektir. Yürürlükteki bir sözleşmenin feshinde 3 üncü maddede de açıklandığı üzere mevzuatla özdeş halde karşılıklı irade aramış, haklı neden olmadan sözleşmenin feshi halinde ise sözleşmeyi fesih eden tarafa yükümlülükler getirmiştir.

## KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi (26.6.1996) **E:1996/5, K:1996/26 sayılı karar**. Ankara : Anayasa Mahkemesi

Danıştay 4.Dairesi (24.09.1997).**E:1995/1195, K:1997/2715 Sayılı Ka-**

rar (1 no.lu tebliğ hakkındadır)

Maliye Bakanlığı (23.02.1995, 29.03.1995 ve 25.12.1995). **Vergi Beyan-namelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir-lerce İmzalanması Hakkında 1,2 ve 3 sayılı Genel Tebliğler**. Ankara : Res-mi Gazete

Saban, Nihal (1998) “Yaşayan Denetim Hukuku Bir Paradoksun Anatomisi; 12 MD. VE VUK. MÜK. 227 MD. “ **Vergi Dünyası** 1998 (202)

T.C. yasalar (13.06.1989) **3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu** Ankara : Resmi Gazete (20194 sayılı)

T.C. yasalar (03.01.1990). **Türk Borçlar Kanunu** Ankara : Resmi Gazete (20391 sayılı)

T.C. yasalar (06.07.1994). **Türk Borçlar Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (21982sayılı)

T.C. yasalar (23.02.1995). **Türk Borçlar Kanunu** Ankara : Resmi Gazete (22211 sayılı)

TÜRMOB (03.01.1990). **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik düzenlenmiştir** Ankara : Resmi Gazete (20391 sayı