

## VERGİ SUÇLARI, CEZALARI VE SMMM.'NİN SORUMLULUĞU (II)

Metin KOŞAR\*

### ÖZ

Devlete karşı işlenen suçlar kapsamında yer alan vergi suçları vergi kaçırma fiili ile gerçekleşmektedir. Vergi suçlarına ilişkin yargı mercii de Asliye ceza mahkemelerinin yetkisindedir. Diğer yandan İdarece(Vergi Dairesi) kesilen cezalar da vergi mahkemesinde (İdari Yargı) konu olabilmektedir. Vergi cezalarının uygulanmasına ilişkin uyulacak usul ve esaslar ceza hukuku bakımından Adli Yargıda idare hukuku bakımından İdari ve Adli Yargıdaki yansımaları ile bu suçlar karşısında mükellefin defterini tutan Meslek Mensuplarının (SMMM) sorumluluğunu genel çerçevede değerlendirilerek yargı kararları ışığında değerlendirme ve önerilere yer verilmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi Suçu, Vergi Kaçakçılığı, İdari-Adli Vergi Cezası, Vergi Davaları, vergi suçunda SMMM'nin sorumluluğu

### GİRİŞ

Daha önceki I. Makalemizde; Suç Kavramı ve Vergi Suçları, Adli Yargıda ele alınan Vergi Kaçakçılığı Suçları, V.U.K.'na göre Vergi Kaçakçılığı Suçu, Vergi Suçlarında Vergi Ziyayı ile Vergi Suçlarında Verilen Cezaların İdari Yargı(Vergi Mahkemeleri) da Dava konusu Edilmesi üzerinde durulmuş olup, I.Makalemizin devamı niteliğindeki bu makalemizde Vergi Suçlarında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'nin sorumluluğu ve buna ilişkin değerlendirmemiz yer alacaktır.

## VERGİ SUÇLARINDA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR (SMMM)'NİN SORUMLULUĞU

### a) Tüzel kişilerde sorumluluk(Çıgı, 2015)

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 20'inci maddesinde gerçek ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğu ile ilgili; “<sup>1</sup> Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.(Yargıtay 11. Ceza Dairesi,

\* SMMM

1 Tüzel kişiliğin temsilci ya da temsilcilerinin tespiti için il Ticaret Sicil Müdürlüğüne yazı yazılarak tüzel kişiliğin temsilcilerinin isimlerinin yer aldığı Ticaret Sicil Gazetesinin gönderilmesinin istenmesi gerekmektedir.

18.04.2012) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10>uncu maddesinin 1 <inci fıkrasında ise; *«Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir».*” şeklindeki düzenleme ile Vergi hukuku bakımından tüzel kişilerde kimlerin sorumlu olacağı belirtilmiştir. Buna göre tüzel kişiliklerin vergi ile ilgili işlemlerinde sorumluluğun temsilcilere ait olduğu kabul edilmiştir. Tüzel işler adına sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerinde cezai sorumluluk tüzel kişiliğin temsilcisine ait olacaktır.

Tüzel kişiliğin birden fazla temsilcisinin varlığı halinde sorumluluğun *“cezaların şahsiliği ilkesi”* çerçevesinde tespiti gerekeceğinden tüzel kişiliğin sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerinin içinde yer alan ve vergi işleri ile ilgilenen temsilcisi yada temsilcileri kimlerse VUK anlamında cezai bakımından bu kişilerin sorumluluğuna gidilecektir.(Taştan, 2014, s.215)

#### b) Muhasebecinin sorumluluğu:

Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında şirket temsilcileri tarafından şirket muhasebecisinin sorumlu olduğu şeklinde iddiada bulunulabilir. Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında muhasebecinin de şirket yetkilisi ile birlikte fikir ve eylem birliği içinde hareket ederek Sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemine doğrudan iştirak etmesi mümkündür.(Çavuş, 2000) Ancak muhasebecinin burada kendi adına Sahte fatura düzenlemesi ve kullanması söz konusu olmadığından muhasebecinin bu suça ne şekilde iştirak ettiği ve iştiraki sonucu bir menfaat temin edip etmediğinin tespiti önem arz etmektedir(Yargıtay 11 Ceza Dairesi, 25 .09.2014). Eğer, muhasebecinin şirket yetkilisi ile birlikte hareket ederek Sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerine iştirak etmesi sonucu maaşı dışında bir menfaat temin etmesi söz konusu ise şirket temsilcisi gibi cezalandırılması yoluna gidilecek, ancak bu eylemlere iştiraki sonucu bir menfaat temini söz konusu değilse hakkında bir indirim hükmü olan VUK’nu 360’ncı maddesi<sup>2</sup> uygulanacak ve cezasında indirim yapılacaktır.( Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03.12.2014)

2 359 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.

**c) Hangi delillerin toplanması gerektiği:**

Öncelikle sahte fatura kullanma suçundan araştırılması gereken hususlardan başlamak gerekirse, kullandığı sahte faturaları düzenleyenlerle ilgili karşıt inceleme yapıp yapılmadığının araştırılması gerekmektedir. Faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, nakit ödemenin varlığına dair ticari teamüle uygun geçerli ödeme belgeleri ile fatura bedellerinin satıcının ticari defter yada banka hesaplarına girip girmediğinin girmiş ise paranın kim tarafından çekildiğinin tespiti ile, faturayı düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi yada stoku olup olmadığının araştırılması gerekmektedir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, 18.03.2014). Bunlara ilaveten gerektiğinde, suça konu sahte fatura düzenleyen kişilerin sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak düzenledikleri ve faturaları kullanan kişiyi tanıyıp tanımadıkları hususunda dinlenmesi faydalı olacaktır (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, 15.10.2014). Bununla birlikte bir kısım Yargıtay kararlarında toplanan delillere ilaveten bilirkişi raporu alınması gerektiğinden söz edilmektedir. (Yargıtay 11.Ceza Dairesi 12.09.2014)

Sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihi, suça konu faturanın düzenlendiği tarihtir<sup>3</sup>. Sahte fatura kullanılmasında suç tarihi, suça konu sahte faturaların deftere işlendiği tarih değil suça konu faturaların kayıtlara işlendiği, yani beyanname verildiği tarihtir.

**d) Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu:**

Başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi sorumlusu mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunları ve diğer kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişileri ifade etmektedir. Bu konumdaki vergi sorumlusu asıl mükellefin şekli vergi ödevlerinin yapılmasını üstlenmiş olup vergi ödevlisi niteliğini taşımaktadır. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır.

3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile VUK'un mükerrer 227.

<sup>3</sup> “ .. Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararında açıklandığı üzere sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemlerinin ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, sahte faturalar düzenlemek suçunun faturanın düzenlendiği tarihte, sahte fatura kullanmak suçunun ise faturanın kullanıldığı vergi türüne göre belirleneceği ve ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilerek...” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.06.2013 tarih, 2011/8852 E .. 2013/10624 K.

maddesine göre mükelleflerin beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlularıdır. 3568 sayılı kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasına göre ise yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere bir vergisel sorumluluk getirilmiştir. Mükellefin şekli ödevlerinin doğru yapılması için meslek mensuplarına doğruluk sorumluluğu yüklenmiştir. Eğer meslek mensupları şekli ödevlerin doğruluğuna uymazlarsa vergi borcuna ilişkin sorumlu duruma düşerler.

e) **SMMM'lerin Vergisel Sorumlulukları**(Ceylan, 2011)

Muhasebecilik bir sorumluluk mesleğidir. Meslek mensupları da devlete, hizmet sundukları kişi ve kuruluşlara, bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara karşı sorumludurlar. Ancak kanuni düzenleme yapılmadığı sürece sorumluluktan da bahsedilemez(Seviğ,). 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde SMMM'lerin yetkileri düzenlenmiş fakat mali sorumluluklarına ilişkin herhangi bir hüküm kanunda yer almamıştır. VUK'a eklenen mükerrer 227. madde ile bu eksiklik giderilmeye çalışılmıştır. VUK'un mükerrer 227. maddesinde, “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 Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,*

*Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı 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. “Madde hükmü ile vergi kayıp ve kaçığının asgari düzeye indirilmesi amaçlanmıştır”(Arıkan, 1997, s.87).

VUK’un mükerrer 227. maddesiyle vergi idaresi yararına bir ön denetim yapılmak istenmektedir. Çünkü vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler, hem mükellefleri hem vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarını sorumluluk altına almaktadır. Böylece denetim elemanları vergi beyannameleri ve eklerinde yer alan bilgileri incelemeleri sırasında daha az zaman harcayacaklardır(Gündoğdu, 2005, s.16).

Maliye Bakanlığı’nca SMMM’lerin sorumluluklarına ilişkin gösterilen idari düzenlemeler genel tebliğle yapılmaktadır. Bu tebliğler kanun, tüzük ve yönetmeliklerin çok altında, kanuni bir dayanağı olmayan fakat bir mükellefe vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borç SMMM’den istenmekte, mükelleften tahsilât yapılamamaktadır. Maliye Bakanlığı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumluluklarını 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğ ile düzenlemiştir. Bu tebliğ göre, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini imzalatmak zorunda olanlar, muhtasar ve KDV beyannamelerini de imzalatmak zorundadırlar. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde başka gelir unsurları bulunsa da, sorumluluk ticari, zirai ve mesleki kazançlarla sınırlı olup, ticari, zirai ve mesleki kazançlar dışındaki gelir unsurları için verilen yıllık gelir vergisi, muhtasar ve KDV beyannameleri dışında kalan beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir(Maliye Bakanlığı, 04.05.2013). “Anılan tebliğde, beyannamelerini SM veya SMMM’lere imzalatmayan veya tebliğde belirtilen esaslara uyulmaksızın imzalatanlar hakkında VUK’un ilgili hükümlerine göre ceza uygulanacağı, aynı kanunun 30. maddesinde 4008 sayılı kanunla eklenen 8. bent hükmü uyarınca re’sen takdiri gerektiğinden, bu durumun vergi daireleri tarafından takdir komisyonuna intikal ettirileceği ve öncelikle bu mükelleflerin incelenmelerine özen gösterileceği belirtilmiştir(Sarılı, 2004, s.191).

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 sorumludur(Maliye Bakanlığı, 04.05.2013). “Belge, defter kayıtları ve beyanname bilgilerinin birbirine uygun olmamasından doğan sorumluluk, Maliye Bakanlığı tarafından meslek mensuplarınca imzalanma mecburiyeti getirilen vergi beyannameleri ile sınırlıdır. Bu nedenle, imzalanması zorunlu olmayan bir beyannamenin serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanmış olması halinde, ilgili meslek mensubu VUK’un mükerrer 227. maddesi uyarınca sorumlu tutulamayacaktır. Bu nedenle, meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerden doğan sorumluluğu sınırlı bir sorumluluktur”(Kocaer, 2008, s.119).

Ayrıca, SMMM’lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK’da yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumlulukları vardır.Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olmaktadırlar. 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 isteyebilir. 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 bildirecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır(Maliye Bakanlığı, 04.05.2013). Tebliğde yer alan düzenlemenin esas itibariyle mükerrer 227. maddeye eklenmesi daha uygundur. Çünkü uygulamada yukarıda bahsedilen sorumluluğun tespiti ve müeyyidelendirilmesi gereği gibi işletilememektedir(Ozansoy, 2007, s.93). “Özellikle, şeklen hukuka uygun olan “miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler” ile “*ticari örf ve teamüle uygun olan belgelerin*” sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur”. SMMM’lere de kanunda böyle bir inceleme yetkisi verilmemiştir. Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi imkânsızdır. Vergi incelemesiyle yetkili olan kişiler sayıca yetersiz olduklarından denetimlerini tam olarak gerçekleştirememektedirler. Bu durumda da denetim boşluğunun SMMM’ler tarafından doldurulması beklenmektedir ve vergi inceleme elemanlarının sorumlulukları SMMM’ler üzerine yükletilmektedir.

SMMM'lerin görevleri uygunluk denetimi olmasına rağmen buna ilave olarak onlardan doğruluk denetimi yapmaları beklenmektedir.

SMMM'lerin bir belgenin doğruluğunu anlaması olanaksızdır. Mükelleflerden sattığı mala satış fiyatının altında fatura kesenler görülebilmektedir. Satış fiyatından daha düşük fiyata fatura kesildiğini mükellef dışında kimse anlayamaz. "Sorumluluğun tespitinde kasıt aranmasına gerek bulunmayıp, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemin yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali

müşavir, kasıtlı hareket etmemiş olsa dahi ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır"(Duman, 2001, s.124). Mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezanın SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi sınırsız sorumluluk altına koymaktadır. SMMM'ler de mükellefin vergi dairesine olan borçlarının kefilî durumuna düşmektedirler fakat 3568 sayılı kanunda

SMMM'lerle ilgili böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan 18.10.2011 tarih ve 24557 sayılı resmi gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren mecburi meslek kararında VUK'da yer alan ve mükerrer 227. maddede düzenlenen sorumluluk müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre; VUK'un mükerrer 227. maddesinde meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Sorumluluktan meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması aşağıdaki iki koşula dayandırılmıştır.

1. Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler defterlere uygun olmalıdır. Bu hükümle vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dâhil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dâhildir.

2. Söz konusu defterlerdeki kayıtlar dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Bundan meslek mensubunun VUK'un mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmalıdır. Buradaki belgelere uygunluk dışında defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır. Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir.

Uygunluk denetimi işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktadır. Sınırlı uygunluk denetimi ise işletmenin defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemlerden oluşturur (Yıldızı ve Azılı). Sınırlı uygunluk denetimi yapılırken belgelerin doğruluğunu araştırmaya ve üçüncü kişilerle uygunluk sağlanmasına gerek yoktur, işletmenin tuttuğu defterin ve yaptığı işlemlerin incelenmesi yeterlidir. Muhasebe ilke ve standartlarına göre defterler kayıt tutulmalı ve defterlerin dayanağı olan belgeler yasalar uygun olmalıdır. Vergi beyannamesinin yükümlüsü de defter ve belgelerin sağlanmasından ve defterlerin doğruluğundan sorumludur.

Sınırlı uygunluk denetiminde (SUD) YMM'lerin tasdik faaliyetleri gibi doğruluk denetimi ve karşıt inceleme yapılmaz. "Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir" (Gündoğdu, 2005, s. 23).

#### f) Vergi Kaçakçılığına İştirak

Birinci grupta yer alan muhasebe hilesi; gerçek bir muameleye dayanan hesap ve işlemlerin, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle kısmen veya tamamen gizlenmesi veya değiştirilmesidir. Yalnız muhasebe hilesinin varlığı için illaki vergi ziyamın oluşmasına gerek yoktur. Vergi ziyama sebebiyet veren eylem ve işlemlerin genel itibarıyla hatadan ziyade bilinç ve kasıt unsuru taşıyan hileli yaklaşımlarla sergilendiği unutulmamalıdır (Özkan ve Nas, 2009, s.124). Muhasebe hilesinin varlığında adli ve/veya idari cezalar uygulanır. Bu durumda meslek mensupları da müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Muhasebe hilesi kapsamındaki



bir fiili doğrudan işleyen veya bu fiillere iştirak eden meslek mensupları hakkında VUK'un 367. maddesi hükmü gereğince Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekir. YMM'ler kaçakçılık suçuna iştirak ederlerse bu durumdan dolayı sorumlu olurlar. Ancak "YMM'lerin muhasebe ve vergi denetimini yerine getirirken gereken mesleki özen ve titizliği göstermedikleri saptanırsa kaçakçılık suçuna iştiraktan değil, gereken özen ve titizliği göstermemekten sorumlu tutulmalıdırlar" (Yılmaz; Erkan, Saruç, Sarılı; ve Akgün 2004, s.49).

"3568 sayılı kanunun 12. ve 213 sayılı VUK'un mükerrer 227. maddelerinin açık ifadesi, vergi ziyayı nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilecek cezaların takibi için, önce mükellef hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini beklemeye ve ancak bundan sonra meslek mensuplarının takibi için gerekli işlemlerin yapılacağına kabulüne olanak vermemektedir" (Boyalı, 1999, s.71). Müteselsil sorumluluk gereği, vergi idaresi mükellef ve SMMM'yi aynı anda takip edebilmektedir. "Ancak bu sorumluluklardan önemli bir

kısmı bu meslek mensuplarını rahatsız edici niteliktedir. Zira özellikle vergi inceleme elemanlarının tespit ettikleri vergi ziyayı ve diğer cezayı gerektiren fiillerden kendilerinin sorumlu tutulup tutulamayacağı konusunda tamamen inceleme elemanının subjektif de olabilecek görüşü önem kazanmaktadır" (Duman, 2001, s.127). Vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi mükellefin kefilisi durumuna düşürmektedir ve SMMM'yi sınırsız sorumluluk altına sokmaktadır. SMMM'lerin yetkileri sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır. SMMM'lerin yetkilerinin 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde verildiği halde mali sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda belirtilmeyip bu eksikliğin VUK'un 227. maddesi ile giderilmeye çalışılmaktadır.

Meslek mensuplarının mali sorumluluğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi ile hüküm altına alınmaya çalışıldığını belirtmiştik. Söz konusu kanuni düzenlemeden anlaşılacağı üzere Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğundan ve bu bilgilerin, mükelleflerinin yasal defter kayıtlarına ve bu kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerle uygunluk sağlayıp sağlamadığından sorumlu olup, uygunluk sağlanmadığı takdirde meydana gelebilecek vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellefler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının mali sorumluluğu ile ilgili açıklamaların yapıldığı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'inci maddesinde meslek mensuplarının muhasebecilik hizmeti verdiği mükelleflerin sahte veya yanıltıcı fatura kullanması durumunda meslek mensuplarının sorumlulukların ne olacağı konusunda bir açıklama yapılmamıştır.

Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu “4 Sıra Numaralı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce **İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ**” ile beyannameleri imzalayan meslek mensuplarının muhasebecilik hizmeti verdiği mükelleflerin sahte veya yanıltıcı fatura kullanması durumunda meslek mensuplarının sorumlulukların kapsamının ne olacağı belirlenmiştir.

Ancak; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'inci maddesinde meslek mensuplarının sorumluluklarının kapsamını düzenleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verildiğine dair bir hüküm bulunmamasına rağmen, Maliye Bakanlığı 4 Sıra Numaralı tebliğ ile beyannameleri imzalayan meslek mensuplarının sorumluluğunun kapsamını belirlemiştir.

Bilindiği üzere **Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğler** bakan tarafından imzalanmakta ve Resmi Gazete 'de yayımlanmaktadır. Vergi hukukçuları ve Kanun uygulamacılar genel tebliğleri, kanununun verdiği yetkiye istinaden çıkarılanlar ve herhangi bir yetkiye dayanmadan çıkarılanlar olarak ikiye ayırmaktadır. Kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan tebliğler “**uygulama tebliği**”, böyle bir yetkiye dayanmayan tebliğler ise “**yorum tebliğleri**” olarak anılmaktadır. Yorum tebliğleri ise herhangi bir kanun maddesinden yetki alarak çıkarılmış değildir. Bu tebliğler sadece ilgili vergi kanun maddesinin uygulanmasını kolaylaştırmak ve personelinin uygulamasında birlik sağlamak amacı ile çıkarılan metinlerdir. İdari yorum niteliğinde olan bu tebliğlerin mükellefler açısından yeni bir yükümlülük getirmesi, kanunlarla öngörülen bir hususun kaldırılması veya sınırlaması mümkün değildir. **Dolayısıyla bu tür tebliğler yargı organlarını bağlayıcı nitelikte değildir.** Fakat bu tür tebliğlerin idarenin kendi idari hiyerarşisi içinde sadece maliye memurlarını bağladığını belirtebiliriz.

Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu 4 sıra numaralı vergi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğ ile sahte veya yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerini belirli şartlar altında ortaya çıkacak vergi ve cezalardan sorumlu tutulmuştur.

4 Sıra numaralı tebliğde sahte veya yanıltıcı fatura kullanılması ile ilgili olarak meslek mensuplarının, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Belirttiğimiz üzere yorum tebliğlerin mükellefler açısından yeni bir yükümlülük getirmesi mümkün değildir. Ancak yorum niteliğinde olan 4 Sıra Numaralı tebliğ meslek mensuplarına taraf olmadıkları işlemler için yeni yükümlülükler getirmektedir. Bu nedenle söz konusu tebliğin hukuki geçerliliğinin tartışmalı olduğunu belirtmek isteriz.-

**Uygulamada;** Vergi Müfettişlerince SMMM'lerin Mali Sorumluluğuna giderken; Beyannamelerin Mali Sorumluluğuna Gidilecek Meslek Mensubu Tarafından İmzalanmış Olması, Beyannamelerde Yer Alan Bilgilerin Defter Kayıtlarına ve Bu Kayıtların Dayanağını Teşkil Eden Belgelere Uygun Olmaması, harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgeler kullanılması, Temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğru olmaması, Sorumlulukla Bağlantılı Olarak Ortaya Bir Vergi Ziyayının Çıkmasını dikkate almaktadırlar. Vergi Müfettişleri, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, Meslek mensubu tarafından hazırlanan beyannamelerde ve/veya tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve ilgili belgelere uygun olmadığını tespit ederse, Tespit edilen bulgular ile meslek mensubu davranışı arasındaki illiyet bağına delilleri ile net bir şekilde ortaya koymak şartı ile Meslek mensubunun mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları yönünde Görüş ve Öneri Raporu düzenledikleri görülmektedir

Vergi Müfettişleri, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, VUK 359 uncu maddesinde sayılan suçların işlendiğini tespit etmeleri halinde, meslek mensubunun bu suça katılıp katılmadığını belirleyerek, Vergi Suçu Raporu düzenlerler. Vergi Müfettişlerinin izleyecekleri usul ve esaslar ile düzenlenecek raporlarda uygulama birliği sağlanmak amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca düzenleme yapılmıştır Yapılan düzenlemede; Meslek mensuplarından savunma alınmadan rapor düzenlenmeyecekleri, İnceleme Elemanları meslek mensubunun mevzuat hükümlerine göre yapmış olduğu işlemlerle ilgili sorumlu olup olmadığını, sorumlu ise hangi konularda sorumlu olduğunu açıkça belirtecekleri şeklinde düzenleme yapılmıştır.

YMM'lerin Sorumluluğuna ilişkin olarak, SMMM'lere göre biraz daha farklı olup, buna ilişkin değerlendirme bu makalemizin dışında tutulmuştur.

**Diğer yandan Yargı Kararlarında;** Meslek Mensuplarının sorumlulukları ve suçta iştiraklerine ilişkin farklı uygulama ve kararları bulunmaktadır.

“3568 sayılı Kanununun 12. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olan yeminli mali müşavirlerin, bu sorumluluğunun gereğini yerine getirebilmesi için karşıt inceleme yapabilme yetkisini taşıması zorunlu olup aynı maddenin 2. fıkrasında yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hususu nazara alındığında, yönetmelikle yapılan düzenlemede ve bu yönetmelik'e dayanılarak 20 sıra Nolu Genel Tebliğ ile getirilen açıklamalarda 3568 sayılı Kanuna aykırılık görülmemiştir.”(Danıştay 11. Daire 1997/2574 E., 1999/658 K.)

“Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren **4 Sıra No’lu “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”** in kanuna aykırı olduğu iddiasıyla iptali istemidir. Tebliğin IV. numaralı bölümünde, bu alanda çalışıyor olması nedeniyle meslek mensubunun sahip olması gereken veya sahip olduğu kabul edilen bilgi ve tecrübeye göre sorumluluklarının değerlendirilip düzenlendiği görülmektedir. Bu bölümün **meslek mensubunun sorumluluğuna ilişkin hükümlerinin, kanunda öngörüleni aşan bir yönü yoktur.**” (Danıştay 4. Daire 1997/4245 E., 1998/1825 K.)

“19 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin “yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükellefler, yeminli mali müşavirler tarafından istenecek bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar. Mükelleflerin bilgi ve belgeleri karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavire vermekten imtina etmeleri halinde ilgili defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini, mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en kısa zamanda yeminli mali müşavirler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca, bu inceleme sırasında mükellefler veya temsilcileri, yeminli mali müşavirler tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklardır.” ifadesinin yer aldığı bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü maddesinde, vergi denetmenlerinin görevi,

vergi incelemesi yapmak ve taşra gelir birimlerinde denetim yapmak olarak belirtilmiştir. Bu görevler arasında, yeminli mali müşavirlerin yapacakları karşıt incelemeye muhatap mükelleflerin bilgi ve belgeleri vermektan imtina etmeleri halinde, defterdarlık vasıtasıyla bu mükelleflerin defter ve belgelerini temin ederek yeminli mali müşavirlerin incelemesini sağlama görevi bulunduğuna işaret edilmemiştir. Esasen vergi incelemesi ve onun uzantısı olan karşıt inceleme yapma yetkisi Vergi Usul Kanununda sayılan inceleme yapmaya yetkili kişilere aittir. Yeminli mali müşavirlerin yapacakları inceleme ise sözleşme imzaladıkları vergi mükelleflerinin işlemleri ile sınırlıdır. Bunlarla ticari ilişkide bulunan mükellefler nezdinde, **yeminli mali müşavirlere yasalarla verilmeyen karşıt inceleme yapma yetkisinin yönetmelikle getirildiğinin kabulü ile çıkarılan 19 sayılı Tebliğın iptali istenen kısmı kanuna aykırı bulunmuştur.** (Danıştay 4. Daire 1996/1 E., 1997/1470 K.)”

“...alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, **müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; olayda, asıl borçlu tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezada, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması nedeniyle tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının, müteselsil sorumluluğu 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yeminli mali müşavirden doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.**” (Danıştay 7. Daire 2002/2790 E., 2003/3685 K.)

“Davacının düzenlediği tasdik raporu nedeniyle sorumlu tutulduğu husus, bu rapora konu olan alış belgelerinin gerçeği yansıtmıyansıtmadıklarının tespitine bağlı bulunmaktadır. Bu tespit ise, söz konusu belgelerin gerçek mahiyete uygun olup olmadıklarının araştırılmasını gerektirdiğinden; ancak, üçüncü kişilerin defter ve belgeleri üzerinde yapılacak karşıt incelemeyle ulaşılabilecek bir sonuçtur. Oysa; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135’inci maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli mali müşavirlere, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtmıyansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmamaktadır.

*Bu hukuki durum karşısında; yeminli mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmadığı; inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir.”(Danıştay 7. Daire 2002/2514 E., 2004/200 K.)*

*“Serbest muhasebeci mali müşavir olan yükümlünün defterlerini tuttuğu ve beyannamelerini imzaladığı ... Tic. Ltd. Şti.’nin düzenlediği faturaların sahte olduğunun tespiti üzerine anılan şirket adına tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması suretiyle düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak adına 1998/Ocak dönemi için tarh edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin terkinin istemiyle açılan davayı; Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerce imzalanması Hakkındaki 4 sıra Nolu Genel Tebliğ’in ( 29.6.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 1.1.1998 tarihinden itibaren geçerli olan ) IV. bölümünde meslek mensuplarının bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden sorumlu olacaklarının, miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya işhacmi ile uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamında olduğunun, meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren ve daha önce belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde beyannameyi imzalayan meslek mensubunun ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarının belirtildiği, dosyanın incelenmesinden, yükümlünün defterlerini tuttuğu ve beyannamelerini tasdik ettiği ... Ltd. Şti’nin defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi üzerine tarh dosyasındaki bilgi ve belgeler ile harici araştırmalar sonucunda düzenlenen inceleme raporunda, şirketin satış faturalarının sahte olduğu ve komisyon karşılığı düzenlendiği sonucuna ulaşılarak faturalardaki toplam tutara % 2 komisyon oranı uygulanmak suretiyle komisyon geliri hesaplandığı ve yukarıda anılan 4 nolu Genel Tebliğe göre şirketin muhasebeciliğini yapan yükümlünün müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması suretiyle adına 1998/Şubat dönemi için*

*kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salındığının anlaşıldığı, Mahkemelerince yapılan ara kararları ile .... Ltd. Şti. 'nin mal aldığı ve mal sattığı bazı firmalar hakkında düzenlenen inceleme raporlarının getirilerek incelendiği ve .... Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun hem şirketin mal alışları hem de mal satışları yönünden eksik olduğu sonucuna ulaşıldığı, öte yandan, yükümlünün bilerek ve harici araştırmayı gerektirmeden sahte fatura kullandığına dair bir tespitin de bulunmadığı anlaşıldığından yükümlü adına yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek kaçakçılık cezalı katma değer vergisini terkin eden.... Vergi Mahkemesinin 8.12.1999 tarih ve 1999/808 sayılı kararının; inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.... bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine, anılan Mahkeme kararının onanmasına..." (Danıştay 9. Daire 2000/1862 E., 2002/1083 K.)*

*"Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında" 4 nolu Genel Tebliğ'in avukatların da beyanname imzalatma mecburiyeti kapsamına alınmalarına ilişkin kısmının iptali istemiyle dava açılmıştır.*

*Davacılar, bir önceki yıl gayrisaflı hasılatı 5 milyar lirayı aşan avukatların beyannamelerini meslekmensuplarına tasdik ettirmek zorunda bırakılmalarının hukuka uygun düşmediğini mesleki itibarlarının zedelendiğini, asgari mesleki yeterliklerinden dolayı bu kapsam dışında bırakılmaları gerektiğini ileri sürerek dava açmışlardır.*

*Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dava konusu genel tebliğin serbest meslek sahibi avukatları ilgilendiren kısmının iptali istemiyle açılan davanın reddi yolundaki kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden istemin reddine, 26.2.1999 gününde oyçokluğu ile karar verildi.( Vergi D.Gen.Kur. 1998/345 E., 1999/140 K.)*

*Konya Vergi Mahkemesinin 25.10.2011 gün ve E:2011/363, K:2011/1523 sayılı kararıyla; davacının anılan şirketin 2004 yılında kullandığı sahte faturalardan dolayı sorumlu olduğunun belirtildiği, davacının serbest muhasebeciliğini yaptığı şirketin sahte fatura kullandığı sabit olmakla birlikte, şirketin sahte fatura kullandığını bildiğine, haricen araştırmayı yapmadan da bilmesi gerektiğine veya şirketin bu fiiline iştirak ettiğine dair somut hiçbir bilgi ve belge sunulamaması, yukarıda belirtilen ifadelerin davacı tarafından yazıldığı şüphe götürmez bir şekilde ispat edilememesi*

ve söz konusu ifadeler davacıya ait olsa bile, bu ifadelerin davacının ilgili yılda kullanılan bütün sahte faturaları bildiğini göstermemesi hususları birlikte değerlendirildiğinde, dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emirleri iptal edilmiştir. ( T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire; kararın onanmasına karar verildi.)<sup>6</sup>

*Malatya Vergi Mahkemesinin 3.4.2013 gün ve E:2012/1011, K:2013/322 sayılı kararıyla; Dava konusu ödeme emri içeriğindeki vergi ve cezanın, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmayıp şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu ve düzenlediği faturalar karşılığında %2 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayandığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227'nci maddesi uyarınca davacının ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan asıl mükellef ile birlikte sorumlu tutulmasında ve amme alacağının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emirleri iptal edilmiştir. (T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire ;Temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildi.)*

*Antalya 2. Vergi Mahkemesinin 28.2.2013 gün ve E:2012/714, K:2013/194 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensuplarının sorumluluklarının imzaladıkları beynamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaması nedeniyle doğduğu, serbest muhasebeci mali müşavirlerin imzaladıkları beynamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu tespit edebilmeleri için mükellefler tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, muhasebe kurallarına uygun olarak, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumlu bulunduğu, olayda, davacı tarafından F1 Kuyumculuk Elektrik Ticaret Limited Şirketinin 2008 yılına ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin, yasal defterlere herhangi bir kayıt yapılmadan, beynamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına uygun olup olmadığı araştırılmaksızın verildiği, daha açık bir ifade ile defterlerde hiçbir kaydın olmamasına karşın beyannamenin verilmiş olması karşısında, 2007 ve 2008 yıllarında yasal defterler davacıya getirilmemesine rağmen davacı tarafından anılan mükellef ile olan muhasebecilik sözleşmesinin sona erdirilmemesi, katma değer vergisi beyannamelerinin verilmeye devam edilmesi*

<sup>6</sup> Yargı Kararlarının bundan sonraki örnekleri İSMMMO'nun 08.11.2018 tarihli Vergi(Usul) incelemeleri ve Mesleki Sorumluluk isimli sunumdan alıntı yapılmıştır.



ve idareye herhangi bir bildirimde bulunulmaması nedeniyle davacının bahsi geçen mükellef adına sahte fatura ticareti sonucunda elde edilen komisyon geliri dolayısıyla yapılan cezalı tarhiyata ilişkin vergi borçlarından müşterek ve müteselsilen sorumlu olduğu sonucuna ulaşıldığından, dava konusu ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir. (T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire Temyiz isteminin kabulüne, Antalya 2. Vergi Mahkemesinin 28.2.2013 gün ve E:2012/714, K:2013/194 sayılı kararının bozulmasına, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, oybirliğiyle karar verildi)

*Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 29/11/2012 günlü ve E:2012/429, K:2012/663 sayılı kararıyla; şirket beyannamelerini imzalayan muhasebecilerin sorumluluğunun, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından doğan, bir başka ifadeyle defter kayıt ve belgeleri ile beyannamelerin birbiriyle tutarsız olmasından kaynaklanan bir sorumluluk olduğu, dava konusu ödeme emirleri içeriği kamu alacaklarının, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmayıp, şirketin düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu varsayımına dayandığının anlaşıldığı, **karsıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan** serbest muhasebeci olan davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227.maddesi uyarınca **sorumluluğundan söz edilemeyeceği**, davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emirlerinin iptaline karar verilmiştir. (T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire; temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 14/06/2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.)*

*Zonguldak Vergi Mahkemesinin 15.10.2010 gün ve E:2010/940, K:2010/1247 sayılı kararıyla; 213 sayılı VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefe birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklarının kurala bağlandığı, olayda davacının beyannamelerini imzaladığı firma adına yapılan incelemede beyanname ile*

defter kayıtları ve belgeler arasında bir uyumsuzluk, noksan veya hatalı kayıt saptanmadığı, karışit inceleme yetkisi bulunmayan davacının, anılan firmanın kullandığı ve düzenlediği belgelerin sahte olduğunu bilmesi gerektiğinden bahisle müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle ödeme emirleri iptal edilmiştir.(T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire ; Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, oy çokluğuyla karar verildi)

*Mersin 2. Vergi Mahkemesinin 27.6.2013 gün ve E:2013/397, K:2013/908 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinde düzenlenen sorumluluğun, şirket beyannamelerini imzalayan muhasebecilerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğan bir başka ifadeyle defter kayıt ve belgeler ile beyannamelerin birbirleriyle tutarsız olmasından kaynaklanan ve niteliği itibariyle şekli bir sorumluluk olduğu, dava konusu cezanın ise beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından değil değinilen şirketin düzenlediği faturalar karşılığında komisyon geliri elde ettiği öngörüsüne dayandığı göz önüne alındığında, bu madde uyarınca davacının sorumluluğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle ceza kaldırılmıştır. (T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire; kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, oybirliğiyle karar verildi.)*

*Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 29/09/2011 günlü ve E:2011/459, K:2011/915 sayılı kararıyla; davacının muhasebe işlemlerini yürüttüğü kişi hakkında resen tarh olunan katma değer vergisi ve kesilen vergi ziyai cezasının 06.07.2009 tarihinde tanzim olunan uzlaşma tutanağı ile asıl mükellef birlikte uzlaşmaya varıldığı, bu durumda, asıl mükellefe uzlaşmaya varılmakta niteliği değişmiş bulunan söz konusu kamu alacağından serbest muhasebeci bulunan davacının sorumlu kılınması mümkün olmayacağı, müteselsil sorumluluk*

kapsamında düzenlenen uyumsuzluk konusu ödeme emrinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir. (T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire; Temyiz isteminin kabulüne ve Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 29/09/2011 günlü ve E:2011/459, K:2011/915 sayılı kararının **bozulmasına** oybirliğiyle karar verildi.)

*Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 21/06/2012 günlü ve E:2012/141, K:2012/360 sayılı kararıyla; defter, kayıt ve belgeler ile düzenlenen beyannameler arasında uyumsuzluk olduğunun somut olarak ortaya konulmadığı, dava konusu ödeme emri içeriği kamu alacaklarının, şirketin komisyon karşılığı sahte belge düzenlediği varsayımına dayandığının anlaşıldığı, dolayısıyla serbest muhasebeci olan davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca sorumluluğundan söz edilemeyeceği, sorumluluğun sınırını yasama organınca öngörülenin dışında genişleten tebliğ hükümleri dikkate alınarak davacıya sorumluluk yüklenilemeyeceği gerekçeleriyle dava konusu ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir. (T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire; temyiz isteminin kabulüne ve Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 21/06/2012 günlü ve E:2012/141, K:2012/360 **sayılı kararının bozulmasına,** oy çokluğuyla karar verildi.)*

İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 15/11/2012 günlü ve E:2012/1736, K :2012/3269 sayılı kararıyla; Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre şirket beyannamelerini imzalayan serbest muhasebeci mali müşavirlerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğan, bir başka ifadeyle defter kayıt ve belgeleri ile beyannamelerin birbirleriyle tutarsız olmasından kaynaklanan bir sorumluluk olduğu dikkate alındığında, dava konusu ödeme emri içeriği borçların, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmayıp, şirketin düzenlediği faturalar karşılığında komisyon geliri elde ettiği iddiasından kaynaklandığı, bu madde uyarınca davacının sorumluluğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir. (T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire; temyiz isteminin reddine ve **kararın onanmasına,** 14/04/2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.)

Görüldüğü gibi ve yukarıda alıntı yapılan Yargı Kararlarında; tek bir görüş yada baskın bir görüş bulunmamakta, hem yerel mahkemelerde, hem de temyiz mahkemelerinde (Danıştay ve Yargıtay) farklı farklı birbirine zıt kararlar

çıkabilmektedir. Bunun nedeni olarak SMMM meslek kanununda ve VUK'da suç ve cezanın Meslek Mensuplarının sorumluluğuna ilişkin düzenleme yapılmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Yönetmeliklerle ve Tebliğlerle sorumluluk alanının belirlenmesi yada genişletilmesi uygulamada ve Yargı Kararlarında belirsizliğe yol açmaktadır.

Sonuç olarak; bu belirsizliğin giderilmesi ve uygulama da yeknesaklığın sağlanması ve Yargı Kararlarında tekdüzeliğin sağlanması açısından yasal düzenlemeye ihtiyaç olduğu açıktır.

## SONUÇ

Ülkemizde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı oldukça yaygındır. VUK. 359. maddesinde tanımlanan bu suçlarla ilgili Adli ve İdari Para cezaları yanında, TCK açısından Hapis cezası ile cezalandırılmasına karşın yıllar itibariyle suç sayısında azalma meydana gelmemiştir. 2011'de 12.947'ye 2018'de ise 33.808 adete çıkmıştır. Yıllar itibariyle suç sayısındaki artış trendi verilen mahkûmiyet kararlarına rağmen cezaların caydırıcılığının olmadığı bilakis suçun ekonomik olduğu sonucunu doğurmaktadır. Daha önceki paragraflarda belirttiğimiz üzere Yüksek vergi marjı ve verginin adaleli olarak salınmaması önlenmediği sürece bu tür suçların ve cezaların azalmayacağı görüşündeyiz. Diğer bir deyişle; kayıtdışı piyasaların (spot piyasa ve kaçak yollarla giren emtia piyasası) önlenmediği, satılan emtia maliyetini aşağı düşürmek için yapılan faturasız alışlar ve haksız rekabetin önlenerek vergi marjının makul seviyeye indirilmesi halinde çoğunlukla komisyonlu fatura satışını meslek haline getirmiş suça meyilli şahısların alıcı bulamaması sonucunu doğuracak bu tür suçların azalma trendine gireceği öngörülmektedir.

Mükelleflerin çok büyük bir bölümü ödeyeceği vergi tutarını (gelir, kurum, geçici, kar dağıtım stopajı ve KDV vb.) sahte belge kullanarak ayarlamaktadır. Sahte belgenin yoğun olarak kullanılması, kullanmayan mükelleflerin aleyhine rekabet ortamını olumsuz yönde etkilemekte ve bu mükellefleri de sahte belge kullanmaya yöneltmektedir. Karlılık oranının düşük olması ve rekabetin yoğun olması nedeniyle, mükellefler %18 oranındaki KDV'yi de kendisinde bırakmak istemektedir. Ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, sahte belge kullanımında önemli bir faktördür. Ayrıca; kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ve mükelleflerin daha az vergi ödemek niyetinin oluşmasında ülkemizdeki ağır vergi yükünün etkisi büyüktür. Özellikle Enflasyonun

yoğun bir şekilde yaşandığı dönemlerde şirketlerin hayatını devam ettirmesi enflasyon muhasebesi uygulamasına ya da vergiden kaçınmaya bağlıdır.

Bilindiği üzere, suçun oluşması için gerekli olan koşullara unsur denilmektedir. Suçun kaç unsurdan oluştuğu öğretide tartışma konusu olmakla birlikte, genel kabul gören görüşe göre suçun; yasallık (tipiklik), maddi, manevi ve hukuka aykırılık olmak üzere dört unsuru bulunmaktadır. Ancak yine malum olduğu üzere, hukuka aykırılık unsuru kanunilik unsuru ile aynı değildir. Kanunda tanımlanmış bir davranışta bulunmak suçun oluşumu için her zaman yeterli olmaz. Zira bazı durumlarda hukuka uygunluk nedeni bulunabilir. Ancak kaçakçılık suçları incelendiği zaman bunlarda hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmadığı görülmektedir. Bu nedenle incelemede, kaçakçılık suçunun unsurları olarak kanuni, maddi ve manevi olmak üzere üç unsur olarak ele alınmıştır.

Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayırımı üzerinde durularak uygulamada her iki kavramın birbirleriyle karıştırıldığına vurgu yapılmıştır.

Şirket çalışanı olarak Muhasebecisinin sorumluluğu tespit edilirken; Muhasebecinin kendi adına Sahte fatura düzenlemesi ve kullanması söz konusu olmadığından muhasebecinin bu suça ne şekilde iştirak ettiği ve iştiraki sonucu bir menfaat temin edip etmediğinin tespiti önem arz etmektedir. Eğer, muhasebecinin şirket yetkilisi ile birlikte hareket ederek Sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerine iştirak etmesi sonucu maaşı dışında bir menfaat temin etmesi söz konusu ise şirket temsilcisi gibi cezalandırılması yoluna gidilecek, ancak bu eylemlere iştiraki sonucu bir menfaat temini söz konusu değilse hakkında bir indirim hükmü olan VUK'nu 360'ncı maddesi uygulanacak ve cezasında indirim yapılacaktır.

SMMM ruhsatını alarak mükellefin defterini tutan Meslek mensupları da devlete, hizmet sundukları kişi ve kuruluşlara, bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara karşı sorumludurlar. Ancak kanuni düzenleme yapılmadığı sürece sorumluluktan da bahsedilemez. 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde SMMM'lerin yetkileri düzenlenmiş fakat mali sorumluluklarına ilişkin herhangi bir hüküm kanunda yer almamıştır. VUK'a eklenen mükerrer 227. madde ile bu eksiklik giderilmeye çalışılmıştır.

Ayrıca, SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'da yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumlulukları vardır. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı

gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olmaktadır. 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.

Ancak; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'inci maddesinde meslek mensuplarının sorumluluklarının kapsamını düzenleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verildiğine dair bir hüküm bulunmamasına rağmen, Maliye Bakanlığı 4 Sıra Numaralı tebliğ ile beyannameleri imzalayan meslek mensuplarının sorumluluğunun kapsamını belirlemiştir. İdari yorum niteliğinde olan bu tebliğlerin mükellefler açısından yeni bir yükümlülük getirmesi, kanunlarla öngörülen bir hususun kaldırılması veya sınırlaması mümkün değildir. Dolayısıyla bu tür tebliğler yargı organlarını bağlayıcı nitelikte değildir.

Esasen; Tebliğde yer alan düzenlemenin esas itibariyle mükerrer 227. maddeye eklenmesi daha uygundur. Çünkü uygulamada yukarıda bahsedilen sorumluluğun tespiti ve müeyyidelendirilmesi gereği gibi işletilememektedir. “Özellikle, şeklen hukuka uygun olan “miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler” ile “*ticari örf ve teamüle uygun olan belgelerin*” sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur”. SMMM'lere de kanunda böyle bir inceleme yetkisi verilmemiştir. Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi imkânsızdır. Vergi incelemesiyle yetkili olan kişiler sayıca yetersiz olduklarından denetimlerini tam olarak gerçekleştirememektedirler. Bu durumda da denetim boşluğunun SMMM'ler tarafından doldurulması beklenmektedir ve vergi inceleme elemanlarının sorumlulukları SMMM'ler üzerine yükletilmektedir. SMMM'lerin görevleri uygunluk denetimi olmasına rağmen buna ilave olarak onlardan doğruluk denetimi yapmaları beklenmektedir.

“3568 sayılı kanunun 12. ve 213 sayılı VUK'un mükerrer 227. maddelerinin açık ifadesi, vergi ziyai nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilecek cezaların takibi için, önce mükellef hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini beklemeye ve ancak bundan sonra meslek mensuplarının takibi için gerekli işlemlerin yapılacağına kabulüne olanak vermemektedir”. Müteselsil sorumluluk gereği, vergi idaresi mükellef ve SMMM'yi aynı anda takip edebilmektedir. “Ancak bu sorumluluklardan önemli bir kısmı bu meslek mensuplarını

rahatsız edici niteliktedir. Zira özellikle vergi inceleme elemanlarının tespit ettikleri vergi ziyayı ve diğer cezayı gerektiren fiillerden kendilerinin sorumlu tutulup tutulamayacağı konusunda tamamen inceleme elemanının subjektif de olabilecek görüşü önem kazanmaktadır”. Vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM’den tahsil edilmek istenmesi SMMM’yi mükellefin kefilî durumuna düşürmektedir ve SMMM’yi sınırsız sorumluluk altına sokmaktadır. SMMM’lerin yetkileri sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır.

**Diğer yandan Yargı Kararlarında;** Meslek Mensuplarının sorumlulukları ve suçta iştiraklerine ilişkin farklı uygulama ve kararları bulunmaktadır. Bunun nedeni olarak; gerek 213 sayılı VUK’ da gerekse 3568 sayılı Meslek kanununda; SMMM’lerin sorumluluklarının kanuni düzenlemelerde net olarak yer almamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

SMMM’lerin görevlerinin uygunluk denetimi olmasına rağmen onlardan doğruluk denetimi yapmaları da beklenmektedir.

Öncelikle 3568 sayılı kanunun günümüz koşullarına göre düzenlenmesiyle olmalıdır. Vergi mevzuatı anlaşılabilir olmalı, sade bir dille hazırlanmalıdır.. Ayrıca, SMMM’lere görevleri dışında bir iş verilmemelidir. Örneğin mükellefin SMMM’ye sunduğu belge sahte ise SMMM sorumlu tutulmaktadır, ama belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi de vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur. SMMM’lerin vergi incelemesi yetkisi olmadığı halde denetim boşluğunu doldurmaları istenmektedir.

SMMM, mükellefin göstermiş olduğu giderlerde gözle görülebilecek bir fark olmadıkça gerçek gider olup olmadığını anlayamamaktadır. Özellikle SMMM, yeni çalışmaya başladığı mükellefin iş hacmini kesin olarak bilemez. En az birkaç yıl mükellef ile SMMM iş ilişkisinde bulunduktan sonra mükellefin çalışma kapasitesi anlaşılabilir.

SMMM sadece kendi yaptığı hatalardan örneğin, kayıt hatalarından, beyannameleri zamanında vermeme gibi durumlardan dolayı sorumlu tutulmalıdırlar. Mükellef belgelerini SMMM’ye zamanında ibraz etmediğinde SMMM de beyannameleri zamanında hazırlayamaz, bu durumda vergiler devlete ödenemez. Verginin geç ödenmesinden dolayı da SMMM sorumlu tutulmaktadır. Devlet, belge tamamlama, belgeleri zamanında teslim etme konusunda mükellefe eğitimler vermelidir. Mükellef vergi ödeme konusunda bilinçlendirilmelidir, sadece kendisinin değil bütün türk vatandaşlarının emeğinin karşılığında kazandığı ücreti vergilendirdiğini bilmelidir. SMMM’ye

ibraz edilen belgelerin sahteliğini inceleyecek birim de tamamen farklı olmalıdır. SMMM mükellefin kendisine ibraz ettiği belgelerin doğru olduğuna inanarak kayıt altına almaktadır.

Nasıl ki, Şirketin Muhasebesini tutan maaşlı çalışanı şirket muhasebecinin sorumluluğundan bahsederken; muhasebecinin şirket yetkilisi ile birlikte hareket ederek Sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerine iştirak etmesi sonucu maaşı dışında bir menfaat temin etmesi söz konusu olması halinde şirket yetkilisi gibi cezalandırılması söz konusu iken , Aynı Şekilde mükellefle sözleşme yapmış SMMM'nin kaçakçılık suçuna iştirakte sözleşme dışında bir menfaat temini olup olmadığı araştırılıp buna göre işlem yapılmasının adil olacağı kanaatindeyiz.

### KAYNAKÇA

Arıkan, Y.(1997) Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, *Yaklaşım*, Aralık 1997,

Baykara, B. Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, *Vergi Dünyası Dergisi*,

Bayraklı, H. Hüseyin(2011). *Vergi Suç ve Kabahatleri*, 2.bs. Afyonkarahisar

Bilici, N.(2013). *Vergi Hukuku*.31.bs. Ankara : Seçkin Yayın

Boyalı, C.(1999). Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu, *Yaklaşım*, 28

Candan, T.(2008) Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, *Vergi Sorunları Dergisi*

Ceylan, G.(2011). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanunu Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

Çavuş, A. *Vergi Usul Kanununun 367'nci Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararları ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi*,

Çavuş, A.(Eylül 2000), Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili, *Adalet Dergisi*, 5.

Çığlı, H.(2015). Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri, *Adalet Dergisi*, 53

Duman, Ö.(2001). 3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu, *Yaklaşım*, 101

Gündoğdu, B.(2005). *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali*



*Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları.* Ankara : TÜRMOB

ITSO, Vergi Usul Kanunundaki Son Tadilat Hakkında Raporlar ve Matbuattaki Akisler, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası Gelir Vergisi Komisyonu Tarafından Hazırlanıp TOBB'a Gönderilen Rapor, İstanbul Matbaacılık T.A.O.-1952,

Kocaer, Ş.(2008). SM, SMMM ve YMM Sorumluluğu. *Vergi Dünyası*, 327

Kocaman, M. Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi

Koşar, M.(2004). Enflasyon Muhasebesi, Kayıtdışılık ve Bankacılık, *Kazancı* 1, 98

Ozansoy, A.(2007). SMMM ve YMM'lerin Sorumlulukları. *Yaklaşım*

Ömercioğlu, A.; Dayıoğlu M. R.; Arslan C. B. (2018), Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)* 8, 1

Öz E. ve Armağan A.(2018) Yargı organları kararlarına göre vergi kaçakçılığı suçlarını önlemede adli vergi cezalarının rolü. *TAAD*, 9, 33

Özkan, G. ve Nas, T.(2009)., Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu, *Vergi Dünyası*, 335

Sarıh, M. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi,

Seviğ, V. Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler, *Vergi Dünyası*,

Şenyüz, D.(2013). *Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 7.bs. Bursa: Ekin Yayınevi

Taştan, M. (2014), Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma suçu (VUK 359/A-2'nci Madde), *Adalet Dergisi*, 1, 48.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z.(2007) *Vergi Usul Hukuku*, İzmir,

Urak, E.(2015). Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor? *Mali Çözüm Dergisi*, 130, 177-184

Yaltı Soydan, B.(2002). İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği, *Vergi Dünyası Dergisi*, 254

Yıldız, B. Ve Azılı O. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Yapılması Gereken Uygunluk Denetimi

Yılmaz, H. G., Erkan, F., Saruç, N. T., Sarılı, M. A., ve Akgün, Ç. (2004)  
*YMM'lerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi.*  
Ankara : Ankara YMM Odası