

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER, GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇUNUN FAİLİ OLABİLİR Mİ?

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 15.06.2011

I. Giriş

01.07.1926 tarihinden 01.06.2005 tarihine kadar 01.03.1926 tarih 765 sayılı Türk Ceza Kanunu (RG:13.03.1926-320) yürürlükte kalmış, 04.11.2004 tarih ve 5252 sayılı Kanunun (RG:04.11.2004-25642) 12. maddesi ile bu Kanun 01.06.2005 tarihi itibarıyla tüm ek değişiklikleriyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

765 sayılı TCK'na göre *“İşlendiği zamanın kanununa göre cürüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. İşlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm veya kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz. Eğer böyle bir ceza hüküm olunmuşsa icrası ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar.”* ve *“Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur.”* (765 s. K. md.2)

01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun, *“Zaman bakımından uygulama”* başlıklı 7/1. maddesine göre ise, *“İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar.”* ve 7/2. maddesine göre de *“Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”*

Buna göre, bir suç olup olmadığı, suç varsa nasıl cezalandırılacağı, suç tarihinde yürürlükte olan Kanun hükümlerine göre değerlendirilecek fakat sonraki değişiklikler failin lehine ise lehe olan Kanun uygulanacaktır.

Bu aynı zamanda, 5237 sayılı TCK'nun 2/1. maddesinde, *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.”*; 2/2. maddesinde, *“İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.”*; son olarak 2/3. maddesinde, *“Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”* hükümleri ile 765 sayılı TCK'nun 1.maddesinde *“Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz.”* şeklindeki hükümlerle birlikte ele alınmak zorunda olan bir kuraldır.

Esasen gerek eski ve gerekse yeni bu hükümler Anayasanın 38/bir maddesinde yer alan, *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı*

cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” ilkesinin bir gereğidir.

Dolayısıyla, bu ilkeler ışığında öncelikle;

- Suç tarihinde Kanunda açıkça düzenlenmiş bir suç var mıdır?
- Eğer varsa bu suçun tüm unsurları oluşmuş mudur?

soruları cevaplanacak ve eğer cevap “evet” ise bu kez de yargılama tarihinde söz konusu suça ilişkin düzenlemenin aynen korunup korunmadığı, ağırlaştırılmış (kapsamı genişletme de buna dahildir) bir hüküm olup olmadığı ya da lehe bir düzenleme yapılıp yapılmadığı araştırılacaktır.

Sonuçta, lehe olan her hüküm dikkate alınırken, aleyhe olan hükümler dikkate alınmadan bir sonuca ulaşılabilecektir. Aleyhe olan hükümden kasıt sadece ceza miktarında olmayıp, suça ilişkin hükmün herhangi bir unsurunun örneğin fail tanımının genişletilmesini de kapsamaktadır.

Aşağıdaki tüm açıklamalar bu kapsamda değerlendirilmek durumundadır.

II. Eski Ve Yeni Türk Ceza Kanunu Hükümlerinin Kanunsuz Suç - Ceza Olmaz ve Lehe Olan Hükümlerin Uygulanması İlkelerinden Hareketle Değerlendirilmesi

İsnat edilen suçun, 765 sayılı TCK ve 5237 sayılı TCK’unda görünüşü karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

765 sayılı Türk Ceza Kanunu	5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
<p><i>Madde 230 - (Değişik madde: 12/06/1979 - 2248/18 md.)</i></p> <p><i>Hangi nedenle olursa olsun memuriyet görevini yapmakta savsama ve gecikme gösteren veya üstünün yasaya göre verdiği buyrukları geçerli bir neden olmadan yapmayan memur üç aydan bir yıla kadar hapis ve bin liradan beşbin liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılır.</i></p> <p><i>Bu savsama ve gecikmeden veya üstünün yasal buyruklarını yapmamış olmaktan Devletçe bir zarar meydana gelmişse, derecesine göre altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile birlikte süreli veya temelli olarak memuriyetten yoksun kalma cezası da hükmolunur.</i></p> <p><i>Her iki durumda memurun vazifesini geciktirmesinden veya verilen buyruğu yapmamasından, kişiler herhangi bir zarara uğramışsa bu zarar ayrıca ödettilir.</i></p> <p><i>Madde 240 - (Değişik madde: 12/06/1979 -</i></p>	<p><i>Görevi kötüye kullanma</i></p> <p><i>Madde 257- (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.</i></p> <p><i>(2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.</i></p> <p><i>(3) İrtikap suçunu oluşturmadığı takdirde, görevinin gereklerine uygun davranması için veya bu nedenle kişilerden kendisine veya bir başkasına çıkar sağlayan kamu görevlisi, birinci fıkraya hükmüne göre cezalandırılır.</i></p>

2248/19 md.)

Yasada yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun görevini kötüye kullanan memur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapsedilir. Cezayı hafifletici nedenlerin bulunması halinde altı aydan bir yıla kadar hapis ve her iki halde ikibin liradan onbin liraya kadar ağır para cezasıyla cezalandırılır. Ayrıca memuriyetten süreli veya temelli olarak yoksun kılınır.

765 sayılı TCK'nun 240. maddesinde yer alan hüküm, “*tamamlayıcı hükümler*”dendir. Bu şekildeki hüküm, “*keyfi muamele*” ve “*sert muamele*” olarak tanımlanabilecek diğer iki suçta tamamlanmaktadır. Kanunun özel olarak düzenlediği memuriyet görevini suistimal halleri, bunların cezası, tamamlayıcı hükme göre daha az cezayı gerektirse bile o hükümlere göre cezalandırılacaktır.[1]

Fiilin suç olabilmesi için, “*memur*”un vazifesi ile ilgili bir fiil olması gerekir. Dolayısıyla suçun maddi unsuru, memurun vazifesi ile ilgili bir fiilin varlığını gerektirdiğinden her şeyden önce failin “*memur*” olması gerekir. Suistimal edilen memuriyet sıfatı değil, vazife olmak durumundadır.[1]

Suçun manevi unsurunun gerçekleşmesi açısından genel kastın varlığı yeterlidir. Yürürlükte kaldığı sürede hüküm üzerinde ittifak sağlanamamışsa da sonucun doğmuş olmasının vazifenin kötüye kullanıldığı ve özel olarak bir kasta gerek olmadığı genel kabuldendir. [2]

5237 sayılı TCK'nun 257. maddesinde yer alan hüküm ise, eki Kanunun 238, 239 ve 240. maddelerindeki hükümlerin tek bir madde içinde ve tek bir suç olarak düzenlenmesinden oluşmaktadır.[3]

Eski hükümdeki “*...hangi nedenle olursa olsun...*” ifadesi yeni hükümde “*...görevinin gereklerine aykırı hareket etmek...*” ifadesi ile değiştirilmiş ve suç tipi biraz daha belirgin hale getirilmiştir. [4] Ayrıca “*...kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan...*” ifadeleri de getirilerek metne kamusal zarar / kişisel menfaat unsuru da ilave edilmiştir. Bir kez zarara neden olma halinde suç oluşmakta ve zararın sonradan giderilmesi suçun oluşumunu ortadan kaldırmamaktadır.[5]

Ancak her iki hüküm arasında en önemli fark, 765 sayılı TCK'nunda “*...görevini kötüye kullanan memur...*” şeklinde yer alan ibarenin 5237 sayılı TCK'nunda “*...kamu görevlisi...*” haline dönüşmüş olmasıdır.

Nitekim 5237 sayılı TCK'nun yürürlüğe girmesinden sonra birçok Kanunda temel ceza kanunlarına uyum amacıyla değişikliğe gidilmiş ve bu yönde 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG: 08.02.2008-26781) kabul edilmiştir. Söz konusu Kanun ile tam 37 ayrı Kanun hükmünde ibare değişikliğine gidilmiş ve “**kamu görevlisi**” ibaresi Kanunlarına işlenmiştir. Bu çerçevede 5728 sayılı Kanunun 463. maddesi ile de 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun

40. maddesinin on dördüncü fıkrasında ve 47. maddesinde yer alan “**Devlet memurlarına**” ibareleri “**kamu görevlilerine**” şeklinde değiştirilmiştir.

III. Devlet Memuru / Amme Hizmeti Görenler Kavramlarından Kamu Görevlisi Kavramına Geçiş

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiş (RG:13.06.1989-20194) ve Resmi Gazete’de yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yukarıda da değindiğimiz üzere 3568 sayılı Kanunun olayımızla ilgili 47. maddesi “*Görevle İlgili Suçlar*” başlığı altında, “*Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun (5728 sayılı Kanunun 464’üncü maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 08.02.2008) kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.*” hükmünü içermektedir ki koyu harflerle vurguladığımız ibare 5728 sayılı Kanunun 464. maddesi ile değişmeden önceki “**devlet memurlarına**” şeklindedir. Bu ibare değişikliğinin yürürlük tarihinin 08.02.2008 olduğunu bir kez daha vurgulayalım.

Yani 3568 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten 08.02.2008 tarihine kadar geçen sürede meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun **devlet memurlarına**; 08.02.2008 tarihinden sonra ise **kamu görevlilerine** ait hükümleri uyarınca cezalandırılacaklardır.

01.06.2005 tarihine kadar yürürlükte kalan 765 sayılı TCK’nun “*Kısımlar Arası Müşterek Hükümler*” başlıklı On İkinci Fasılı içinde yer alan ve 11.06.1936 tarih ve 3038 sayılı Kanunun 1. maddesiyle değişik 279. maddesine göre;

Ceza Kanununun tatbikatında:

1. Devamlı veya muvakkat surette teşrii, idari veya adli bir amme vazifesi gören Devlet veya diğer her türlü amme müesseseleri memur, müstahdemleri;
2. Devamlı veya muvakkat, ücretsiz veya ücretli, ihtiyari veya mecburi olarak teşrii, idari veya adli bir amme vazifesi gören diğer kimseleri,

memur ve aynı maddeye göre,

1. Devamlı veya muvakkat surette bir amme hizmeti gören Devlet veya diğer amme müessesesinin memur ve müstahdemleri;
2. Devamlı veya muvakkat, ücretli veya ücretsiz ihtiyari veya mecburi surette bir amme hizmeti gören diğer kimseleri,

amme hizmeti görmekle muvazzaf olanlar olarak ayırılması, 3568 sayılı Kanunun doğrudan devlet memuru kavramını kullanmış olması nedeniyle meslek mensupları açısından bir önem arz etmemektedir.

Maddenin bu hali, “*memur*” ile “*amme hizmeti görenler*” şeklinde bir ayırım ve tanımlama içermektedir. Bu tanımlamalar TCK uygulamasında “*Ceza Kanununun tatbikatında*” geçerli olup, özel kanunlardaki anlamlar, o kanunların anlamına indirgenerek uygulanacaktır.[6] Dolayısıyla meslek mensubunun yürüttüğü hizmetin kamu hizmeti olup olmadığı, bu kişilerin

hizmet ve meslek kanunlarındaki nitelermelerden hareketle nasıl niteleneceği, ceza yargılaması anlamında bir önem arz etmemektedir.

Bu çerçevede Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında[7] yer verilen, "Hukukumuzda bazı meslekler için, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, mesleki yetkileri ve yükümlülükleri yasalarla düzenlenmiştir. Ayrıca bu mesleklerin mensuplarını bünyelerinde toplayan mesleki kuruluşlar Anayasa'nın 135. maddesinde, 'kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları' olarak düzenlenmiştir. Yasalarda belirli bazı hizmetlerin görülebilmeye yetkisi yalnız bu meslek mensuplarına aittir. Kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup bunlar mesleki etkinlikleri gereği zaman zaman kamu gücünü kullanırlar." şeklindeki gerekçede kullanılan "kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile" ifadesi yukarıda belirttiğimiz şekilde özel kanundaki anlamın ele alınması, özel kanuna indirgenmesi olarak değerlendirilmelidir. Yani karar da ele alınan kavramın ceza hukuku ile ilişkilendirilmesi, 3568 sayılı Kanun'un gerek 765 ve gerekse 5237 sayılı TCK'nuna yaptığı yollama Kanunda durduğu sürece mümkün bulunmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararından yaklaşık 10 yıl önce, 3239 sayılı Kanunla Vergi usul Kanunu'nun 141. maddesini müteakip ihdas edilen Ek Madde ile ilgili (Maddenin numarası yoktur!) bir başka Anayasa Mahkemesi kararında[8] ise; "Görülen hizmetin, kamu hizmeti niteliği de olduğu belirlendikten sonra, yeminli mali müşavirlerin 'memur' veya 'kamu görevlisi' şeklinde bir kamu hizmetlisi olup olmadıklarını araştırmak gerekecektir. Yeminli mali müşavirlerin 'memur' olmadıklarında şüphe yoktur. Çünkü bu kimseler, idarenin daimi ve sabit kamu hizmetleri kadrosunda yer almış ve bürokratik hiyerarşi içinde bulunan, devletten maaş alan elemanlar değildir. Aksine, müşavirlik yaptığı, gerçek ve tüzelkişilerle özel hukuk hükümlerine göre sözleşme yapmış ve ücretle çalışan serbest meslek sahibidirler. Ancak kendilerine, niteliğini yukarıda açıkladığımız tasdik yetkisi verilmiş olması nedeniyle bir kamu yetkisi kullandıkları ve yaptıkları hizmetin de bir kamu hizmeti olduğu açıktır. Öte yandan devlet ve yeminli mali müşavir arasındaki ilişki bir kamu hukuku ilişkisidir. Çünkü kendilerine görev verilmesi, özel hukuk sözleşmesi ile değil bir kanunla olmaktadır. Dolayısıyla yeminli mali müşavirleri sahip oldukları tasdik yetkisi nedeniyle, bir 'kamu görevlisi' saymak gerekir." şeklinde aksi yönde bir tespit bulunmasının, Anayasa Mahkemesi'nin sonraki yıllarda yaptığı tespitin bu tespit ile çelişmesinin de bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü bu karar 3568 sayılı Kanun öncesi bir döneme aittir ve sonraki dönemlerde 3568 sayılı Kanun doğrudan devlet memuru ve kamu görevlisi kavramını kullanarak TCK'na yollama yapmıştır.

Ancak bu karar ile ilgili akılda tutulması gereken nokta, Anayasanın 128. maddesinde yer alan, "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. / Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atamaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir." hükmünden hareketle Anayasa Mahkemesi'nin, "...kanunla düzenlenmesi gereken, kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işleri; 3239 sayılı Yasa'nın 13. maddesiyle 213 sayılı Yasaya eklenen ek maddenin beşinci fıkrasında yeminli mali müşavirler ve aynı maddenin sekizinci fıkrasında da Yeminli Mali Müşavirler Kurulu üyeleri yönünden Bakanlar Kurulu'na bırakılmış olduğundan bu düzenleme, Anayasa'nın 128. maddesinin ikinci fıkrasına ve 7. maddesine aykırıdır." Gereğesiyle bu

hükmü iptal etmiş olmasıdır. Nitekim 3568 sayılı Kanun, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrası, iptal gerekçeleri dikkate alınarak ihdas edilmiş bir Kanundur.

Bu noktadan hareketle, Sayıştay Genel Kurulu'nun vergi dairelerince yapılan katma değer vergisi iadelerindeki fazla ödemeler nedeniyle, -o tarihte yürürlükte olan- 1050 sayılı Kanun'un 22. maddesinin (e) bendine göre Sayıştay tarafından tespit edilecek sorumluluğa tahakkuk memuru ve saymanla birlikte vergi iadesine esas olan raporları düzenleyen yeminli mali müşavirlerin de dâhil edilmesinin mümkün bulunmadığı yönünde kararında dayanak olarak yeminli mali müşavirlerin kamu görevlisi olmaması hususu kullanıyor olması da aynı şekilde değerlendirilmelidir. Sayıştay'ın, *"Bu hükümlerle, tahakkuk memuru ve saymanın dışında, ödemeye esas teşkil eden belgeyi düzenleyen ve onaylayan kişilerin de Sayıştay'ca saptanacak sorumluluğa iştiraki sağlanmış ve bu suretle sorumluluk yaygınlaştırılmıştır. Ancak bu bentte sözü edilen kişiler kamu görevlileridir. Yeminli mali müşavirler ise, kamu görevlisi değil, mesleklerini 3568 sayılı Kanun'a göre icra eden serbest meslek mensuplarıdır."* şeklinde yaptığı bu değerlendirme, TCK anlamında değil, özel Kanunlara indirgenmiş kavramlara dayanmaktadır.[9]

Nitekim 01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5237 sayılı TCK, memur ve amme hizmeti görmekle muvazzaf olanlar ayırımından vazgeçmiş ve kamu görevlisi şeklinde bir tanım getirmiştir. Kanunun 6/c maddesi, *"Kamu görevlisi deyiminden; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi"*nin anlaşılacağını belirtmektedir.

Kavramın değişmiş olması, 01.06.2005 tarihinden itibaren TCK'nun kamu görevlisi kavramını kullanmayan başlamasına rağmen 3568 sayılı Kanunun 47. maddesinin 08.02.2008 tarihine kadar halen devlet memuru ifadesine yer veriyor olması da bir önem taşımamaktadır. Netice itibarıyla, devlet memuru kavramı kamu görevlisi kavramına dahildir ve daha dar anlamda olduğundan meslek mensuplarının durumlarında bir ağırlaştırma oluşturmamaktadır. Aksine 3568 sayılı Kanun kamu görevlisi ve TCK devlet memuru ifadelerini kullanıyor olsa idi o zaman 01.06.2005 (5237 sayılı Kanun) ile 08.02.2008 (5728 sayılı Kanun) arasında geçen dönemler için meslek mensupları açısından ceza yargılaması ile ilgili olarak bir boşluk doğması mümkündür.

Olay bu şekilde ele alındığında, Sayıştay tarafından yeminli mali müşavirlerin kamu görevlisi değil, mesleklerini 3568 sayılı Kanun'a göre icra eden serbest meslek mensupları sayılması yolunda verilen kararın da ceza hukuku açısından hukukiliği tartışmalıdır. Elbette o dönemde yürürlükte bulunan 1050 sayılı Kanun uyarınca bu meslek mensuplarının sorumluluğu söz konusu olmayabilirse de eğer bu kişilerin 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yetki ve görevleri nedeniyle oluşan bir Hazine zararı var ise bu zararın doğmasında meslek mensubunun bir görev suçu işleyip işlemediği ancak TCK hükümlerine göre ele alınabilecektir. Kaldı ki Sayıştay kararında Vergi Usul Kanunu'nun mük.227. maddesinde yer alan müteselsil sorumluluk uygulamasından söz edilmiyor olması da ayrıca tartışılabilir.

IV. Görev Suçunun Oluşumu Açısından Yeminli Mali Müşavirin Görevlerinin Tespiti / Suçun Maddi Unsuru

3568 sayılı Kanunun 12. maddesine göre Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların

denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Aynı madde hükmü gereği, yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Bu durumda, TCK anlamında yukarıda belirttiğimiz suçun oluşumu açısından ilk şart, yeminli mali müşavir tarafından tasdik edilmiş bir belge bulunmasıdır. Bu belge, mali tablo ve beyanname olabileceği gibi, 3568 sayılı Kanunun verdiği yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığınca çıkarılan Yönetmeliğe göre tespit edilmiş bir belge de olabilecektir.

Yine aynı maddede yer alan, *“Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.”* hükmü aynı zamanda yeminli mali müşavir tarafından tasdik edilen mali tablolara resmi belge sıfatını da yüklemektedir. Çalışmamız ile ilgili olmayan bu hususta ayrıntıya girilmeyecektir.

Peki, yeminli mali müşavirin cezai sorumluluğu hangi noktada doğacaktır? Bu sorunun cevabı aynı maddenin devam eden; *“Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.”* hükmünde yer almaktadır.

Hükmün içinde geçen müteselsil sorumluluk ifadesi dışlandığında yeminli mali müşavirin tasdikin doğruluğundan sorumlu olmasının, tasdikin doğru olmadığı her noktada suçun oluşup oluşmadığının irdelenmesini gerektirdiği açıktır. Nitekim madde, *“Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”* hükmü ile bu duruma işaret etmektedir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun mük. 227. maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik raporu düzenlemesi ile ilgili hükümler yer almakta olup, *“...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.”* hükmü müteselsil sorumluluğun yanında ayrıca görev suçuna da işaret etmektedir.

Yer verdiğimiz kanun hükümleri çerçevesinde toparlarsak, Yeminli Mali Müşavir, görev alanına giren bir konuda mali tablo, beyanname veya mevzuatta tanımlanan bir belgeyi tasdik etmişse ya da mevzuatta tanımlanan bir tasdik raporu düzenlemişse ve tasdik, dayanak olan defter kayıtlarına ve bu kayıtlara esas belgelere uygun değilse, sonuçta bu şekilde yapılan tasdikten Hazine zararı ortaya çıkmışsa, Yeminli Mali Müşavirin tasdik faaliyeti görev suçunun konusuna girebilecektir, bu yönüyle irdelenmek durumundadır.

Bir başka açıdan konu ele alınırsa, müteselsil sorumluluk ile ceza yargılaması farklı konular ise de Yeminli Mali Müşavirin müteselsil sorumluluğuna gidilmeyen hallerde görev suçu işlendiğinin iddia edilmesi mümkün görünmemektedir.

Diğer taraftan TCK'nda öngörülen görev suçunu oluşturan fiil başka bir suçun da konusuna giriyorsa bu durumda görev suçuna göre değil ilgili suça göre yargılama yapılmak durumundadır. Olay vergi hukuku açısından ele alınırsa, Yeminli Mali Müşavir Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde öngörülen (vergi) kaçakçılık suçunun faili ya da şeriki ise bu durumda bu şekilde suça konu edilen fiil ayrıca ya da birlikte görev suçuna göre ele alınamayacaktır.

Bu anlamda, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin (RG: 03.01.1990-20391) 21. maddesinde yer alan, *“Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında Vergi Usul Kanunu'nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır.”* hükmü, Vergi Usul Kanununda yer alan iştirak hükümlerinden bahsedip ayrıca ceza hükümleri uygulanmasına yönelik hatalı bir ifade taşımaktadır.

Görüşümüze göre, Yeminli Mali Müşavir,

- İş ve işyerinde Yönetmeliğin 22. maddesinde öngörülen şekildeki kişileri istihdam ediyorsa,
- İş kabulünde Yönetmeliğin 23. maddesine uygun davranmışsa,
- Yönetmeliğin 24. ve devamı maddelerine uygun sözleşme yapmışsa,
- Çalışma kağıdı, yazışmalar ve tuttuğu dosyalar Yönetmeliğin 28. maddesine uygun ise,
- Yapılan tasdik, Yönetmeliğin 39. maddesinde belirtilen yapılamayacak işlerden değilse,
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin (RG: 02.01.1990-20390) 4. maddesi uyarınca, yapılan tasdik; tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile Bakanlıkça hazırlanan tebliğlere uygun ise,
- Aynı Yönetmeliğin 6. maddesine göre, Yeminli Mali Müşavir üstleneceği tasdik işleminin kendisine getirebileceği riski tespit etmiş; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapmış, daha önce tasdik talebini karşılayan veya karşılamakta olan meslek mensubundan görüşme yapmak suretiyle bilgi toplamış ise,

görev suçunun oluşma olasılığı asgari seviyede olacaktır.

Bu amaçla, Yeminli Mali Müşavirin Yönetmeliğin 12. maddesinde belirtilen,

- Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,
- Tasdik işlemiyle ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,

- Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

yetkilerini tam olarak kullanıp kullanmadığı, kamu idare ve müesseselerinden, tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere bilgi isteyip istemediği de ortaya konmak zorundadır.

Yeminli Mali Müşavir, Yönetmeliğin 15. maddesinde yer aldığı üzere, tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplamak zorundadır:

1. Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.
2. Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığına doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.
3. Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.
4. Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.
5. Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.
6. Analitik inceleme: İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

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

Eğer bu şekilde denetim teknikleri uygulanmış ve Yönetmeliğin 14. maddesinde belirtildiği üzere tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamış ise yine görev suçu oluşmayacaktır.

Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulacak olup, kanıt toplamada amaç; tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

1. Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,
2. Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,

3. Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı,

yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır.

Yönetmelik 16. madde ile, hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluğu işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire vermektedir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirecek, işletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilecek, hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilecektir.

V. Sonuç

Yeminli Mali Müşavir, görev sırasında veya görevleri nedeniyle 765 sayılı TCK anlamında devlet memuru, 5237 sayılı TCK anlamında ise kamu görevlisi olarak ceza hukukunun süjesidir. Suç tarihi, tasdik yapıldığı tarihtir. Bu tarihte geçerli olan mevzuat, sonraki mevzuat aleyhe olmadığı sürece uygulanacaktır. 3568 sayılı Kanunun yaptığı yollama nedeni ile Yeminli Mali Müşavirin durumu o kadar nettir ki yaptığı hizmetin veya durumunun hukuki irdelenmesi bir anlam taşımamaktadır.

Yeminli Mali Müşavirin yaptığı tasdik doğru değilse, görev suçu oluşmasında genel kasıt yeterli olduğundan suçun oluştuğu kabul edilecektir. Yani doğru olmama sonucu, kastın varlığı için yeterlidir. Bu nedenle ceza hukuku ilkelerinden sapmalar ve kasıt olmadığının ispatını sanığa yüklemek gibi fiili bir durum ile karşılaşılabilir.

Her ne kadar ceza hukuku açısından müteselsil sorumluluk bir şart değilse de, Yeminli Mali Müşavirin müteselsilen sorumluluğuna gidilemediği durumlarda görev suçu oluştuğunu iddia etmek bir çelişki oluşturacak ve kuvvetle muhtemel muteber kabul edilmeyecektir.

Oluşan zararın sonradan giderilmiş olması suçu ortadan kaldırmamakta, ancak takdiri bir hafifletici neden olarak dikkate alınmaktadır. Ancak mükellefin uzlaşmaya gittiği hallerde, mükellefin kastının olmadığı (kasıtlı fiillerde ceza üç kat olup uzlaşmaya gidilememektedir) dikkate alınır, Yeminli Mali Müşavirin de görev suçu anlamında kastının olmadığından söz edilebilir. Ancak bu tek başına güçlü ve yeterli bir argüman değildir.

Başka bir suçun oluştuğu durumlarda, Yeminli Mali Müşavir görev suçu nedeniyle yargılanamayacaktır.

Görüldüğü üzere konu Yeminli Mali Müşavir ve faaliyetleri olduğunda konu özel olarak diğer mevzuatın -ki bu mevzuatın büyük bir kısmı kanun değildir- irdelenmesini gerektirmektedir. Konu tekniktir ve bu nedenle de Bilirkişi İncelemesi ile maddi olay ve unsurların tespiti gerekli olmaktadır. Kanunlar dışında kalan mevzuat ceza hukuku yönünden bağlayıcı değilse de, burada esasen yan mevzuat cezalandırma dışında diğer teknik konuları içerdiğinden olaya uygulanabilir.

[1] Faruk EREM – Nevzat TOROSLU, **Türk Ceza Hukuku – Özel Hükümler**, Savaş Yayınları, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara 1987, s.184.

[2] Ayhan ÖNDER, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Beta Basım, Yenilenmiş 3. Baskı, İstanbul 1991, s. 190. Bu yöndeki Yargıtay kararları için Bkz. İsmail MALKOÇ – Mahmut GÜLER, **(Uygulamada) Türk Ceza Kanunu Özel Hükümler**, Adil Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, Cilt 2, s.1732.

[3] Süheyl DONAY, **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Beta Basım, 1. Baskı, İstanbul 207, s. 372.

[4] DONAY, age, s. 373.

[5] Yargıtay, 5237 sayılı TCK uygulamasında mutlak surette kamusal zarar unsurunu aramaktadır. Bu yönde karar örnekleri için Bkz. DONAY, age, s. 373.

[6] EREM – TOROSLU, age, s. 184.

[7] Anayasa Mahkemesi'nin, 26.06.1996 tarih ve E. 1996/5 ve K. 1996/26 sayılı Kararı.

[8] Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 tarih ve E:1986/5 K:1987/7 sayılı kararı.

[9] Sayıştay Genel Kurulu'nun, 02.04.2001 tarih ve 4984/1 sayılı Kararı. Alıntı: Hasan AYKIN, "*Adı Konulamayan Meslek: Yeminli Mali Müşavirlik*", **Yaklaşım**, Kasım 2008, Sayı: 191.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.