

# VERGİ HUKUKUNDA MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU

## RESPONSIBILITY OF FINANCIAL CONSULTANTS IN TAX LAW

Bünyamin ÇİTİL\*

**Özet:** “Vergi hukuku’nda mali müşavirlerin sorumluluğu, 213 sayılı Yasa’nın mükerrer 227. maddesinde düzenlenmiş ve mali müşavirlerin şekli ödevlerini kusurlu bir şekilde yerine getirmemeleri nedeniyle ziyaa uğrayan vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı esası getirilmiştir. Borcun, vergiyi doğuran olayla doğmasına rağmen, tek yanlı bir tarh işlemine dayanması nedeniyle tahakkuk edip kesinleşmedikçe sorumluluk müessesesine başvurulamayacağı, borcun tahakkuktan sonra belirlenen vadesinde ödenmemesi üzerine alacaklı amme idaresince, mükellefle birlikte mali müşavire de sorumluluk hükümleri kapsamında ödeme emri düzenlenebileceği, sorumlunun ödenen vergi ve cezalardan dolayı adli yargı mahkemelerinde açacağı dava ile mükellefe rüce edebileceği, gecikme zammının sorumluluk kapsamında düşünülmemesi hakkında”

**Anahtar Kelimeler;** Borç, vergi, mali müşavir, sorumluluk, zarar, kusur, ödeme emri

**Keywords:** Dept, tax, financial advisor, commitment, damage, fault, payment order

## GİRİŞ

Sorumluluk, uyulması gereken bir kurala uyulmaması sonucu doğan zararın, zarar veren tarafından karşılanması veya zarar verenle ailevi, kamusal ve sosyal nedenlere dayalı bağ nedeniyle, istisnai düzenlemelerle zararı karşılama zorunluluğu getirilen kişilerin zararı giderme yükümlülüğünü ifade eder. Sorumluluk; zarar verenin ku-

\* Hakim, İzmir 4. Vergi Mahkemesi Üyesi

surunun bulunup bulunmadığına göre kusurlu ve kusursuz sorumluluk diye ikiye ayrılır. Kusurlu sorumlulukta, zarar verenin zarardan sorumlu tutulabilmesi için kast, ihmal veya unutkanlık gibi nedenlerle zararı oluşumuna sebebiyet vermesi gerekir. Kusursuz sorumlulukta ise zararın oluşumunda kusuru olmayan kişinin fiil ile zarar arasındaki illiyet bağının bulunması yeterlidir. Ancak kusursuz sorumluluktan bahsedilebilmesi için zarar ile fiil arasındaki illiyet bağının, mücbir sebep ve beklenmeyen hal veya üçüncü kişinin fiilleriyle kesilmemesi gerekir.

Ayrıca, sorumluluk zararın tek veya birden fazla kişi tarafından tazmin zorunluluğu yönüyle müteselsil sorumluluk ve bireysel sorumluluk diye de ayrıma tabi tutulabilir. Müşterek sorumluluk; birden fazla kişinin kusuru neticesinde zararın doğması halinde, zarar verenleri borçtan hissesi oranında sorumlu tutan bir sorumluluk türüdür. Kusur, zarara sebebiyet verenlerin ortak kastından doğabileceği gibi, ortak kasıt iradesi olmadan bir birinden bağımsız ihmaller zincirinin toplamından da meydana gelebilir. Hatta, kusurlu fiillerden, birinin kastı diğerinin ihmali ile zarar meydana gelmiş olsa da yine müşterek sorumluluk vardır<sup>1</sup>. Müteselsil sorumluluk ise birden fazla borçlunun, haksız fiil nedeniyle doğan zarardan, belirli bir sıralamaya göre sorumlu tutulmasıdır. Müşterek sorumluluk ve müteselsil sorumluluğun birleştiği sorumlulukta ise borçluların tümü alacaklıya karşı aynı anda ve borcun tamamıyla sorumlu tutulur. Alacaklının, müşterek ve müteselsil borçlulardan birine dava açması diğer borçlu için de zamaşımını durdurur. Müşterek ve müteselsil sorumluluk bir dış ilişki sorumluluğudur. Borçlular arasında ise müteselsil sorumluluk yoktur. Borcu alacaklıya ödeyen, ödediği tutarı değil kusurunu aşan tutarı kusurlu olanlardan kusuru oranında talep eder. Borçlulardan biri için yapılan feragat ve ibra, diğer borçlular için de hüküm ifade eder. Rücu hakkı olan için yapılan bu gibi işlemler rücu edilen içinse hüküm ve anlam ifade etmez<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Gürsoy, Kemal Tahir, *Birden Fazla Kimselerin Aynı Zarardan Sorumluluğu*, <http://www.google.c...m=bv.41248874,d.bGE-auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1973-30-01-04/AUHF-1973-30-01-04-Gursoy2.pdf>. s.62. \_erisim, 19.01.2013

<sup>2</sup> Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E:2002/8575, K:2002/9454 sayılı karar, [www.turkhu-kusitesi.com.showthread.php?t\\_34041](http://www.turkhu-kusitesi.com.showthread.php?t_34041) Erisim 18.01.2013

## I. VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEF

Devlet, İl özel İdaraları ve Belediyelerin yaptığı hizmetler karşılığında genel kamu giderlerine bireylerin mali gücüne göre katılımı vergilendirme ile olur. Tarh, tebliğ ve tahakkuk süreci vergilendirmenin aşamaları olup, salınan vergilerin tahsili ile de vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergilendirme ilişkisi son bulur, somut vergi borcu ortadan kalkar<sup>3</sup>. Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar<sup>4</sup>. Vergi alacağının doğması demek, vergi borçlusu açısından da aynı anda vergi borcunun doğduğu demektir. O halde; vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tekemmülü tarihinde doğmuş denilebilir.

Vergi Hukuku'nda mükellef kavramı 213 sayılı Yasa'nın 8. maddesinde tanımlanmış olup, buna göre, Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terüttüp eden gerçek ve tüzel kişiler, verginin mükellefidir. Maddi yönüyle tanımlanan mükellef, Yasa'nın 157-257. maddelerinde düzenlenen mükellefin ödevleri ile ilgili hükümlerle de şekli görevler yönüyle tanımlanmıştır. Buna göre; mükellef, vergi ödeme gibi maddi ödevler yanında defter tutma, beyanname verme ve bildirimde bulunma gibi şekli ödevlere de sahiptir<sup>5</sup>.

## II. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK VE TÜRLERİ

Mükellefle ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi veya şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan 3. kişi, vergi hukuku anlamında sorumludur. Kanundaki deyimiyile, verginin ödenme bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi vergi sorumlusudur. Bu sorumluluk, sorumluların ödediği vergilerden dolayı asıl mükellefe rücu etmek hakkını kaldırmaz(VUK/11. md.). Ancak bu sorumluluk vergi hukukundaki tüm sorumluluk hallerini tanımlayan ortak bir anlam ifade etmez. Vergi kanunlarındaki tüm sorumluluk halleri farklı özellikler taşımakla birlikte benzer yönleri birleştirildi-

<sup>3</sup> Öncel, Mualla- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 10. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002 s. 88.

<sup>4</sup> 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde vergi alacağı tanımlanmış, olup vergi alacağı mükellef ve sorumlu açısından da aynı anda oluşmuş bir vergi borcudur.*

<sup>5</sup> Gerçek, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, A.Ü.H.F. Dergisi, Cilt 54, Sayı:3 2005, s.157-193

ğinde 3 başlık altında ele alınabilir. Vergi sorumlusu, 1) başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanlar, 2) başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemek zorunda olan fer'i vergi sorumluları, 3) başkasının şekli ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olan vergi sorumlusu olarak üçe ayrılabilir.

### A) Vergi Kesmekle Yükümlü Tutulan Vergi Sorumlusu

Vergi borcunun tahsili ve hazineye intikali için vergi mükellefinin bir başka vergi mükellefine yapacağı ödemelerden kesinti yapmakla zorunlu tutulması, ayrı bir vergi sorumluluğu türüdür. 193 sayılı Yasa'nın 94. maddesi buna örnektir. Bu tür sorumluların görevi vergi dairesi için ara ödeyici olma<sup>6</sup>. Bu sorumluların malvarlığında azalma olmaz. Sorumlu, vergi mükellefinden kesmeyi ihmal ettiği vergiyi, vergi dairesine ödedikten sonra vergi borcu için asıl mükellefe rücu etme hakkına sahiptir<sup>7</sup>. Vergi kesen durumundaki vergi sorumluları, mükellef adına vergi borcunu kesip vergi dairesine ödemekle sorumludur. Bu görevi yerine getirmedikleri takdirde kayba uğrayan vergi sorumlulardan ikmalen ya da re'sen tarhiyat yoluyla alınır. Burada vergi mükellefine yapılan vergilendirme işlemlerinin aynısı sorumlulara da yapılır. Bu görevlerini yerine getirmeme sonucu kesilen ceza ya da gecikme zamlarını ise mükellefe rücu edemezler<sup>8</sup>. Bunun nedenini ise bu tip ilişkilerde sorumlunun belirli bir ekonomik büyüklüğe sahip mükelleflerden, mükelleflerin ise örneğin, ücretli, vergiden muaf esnaf ve zirai mahsül teslim eden küçük çiftçiler gibi defter ve belge düzenine tabi olmayanlardan oluşmasıdır.

### B) Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Vergi Sorumlusu

Üçüncü kişinin vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olan vergi sorumlusu, asıl mükellefle birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olan kişiyi ifade etmektedir<sup>9</sup>. Vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi

<sup>6</sup> Aksoy, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.36

<sup>7</sup> Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, 2. b, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.82

<sup>8</sup> Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara, Eylül 1998, s.76-77

<sup>9</sup> Gerçek, age s.159

malvarlığından ödeyen vergi sorumlusuna 'fer'i vergi borçlusu da denilmektedir<sup>10</sup>. Vergi hukukunda yer verilen bu müessese ile vergi alacağını güvence altına almak amaçlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde yer verilen kanuni temsilcilerin durumu buna örnek verilebilir. Vergiyi doğuran olay, bu tür sorumluların kişiliğinde gerçekleşmemesine rağmen vergi sorumlusu bu vergileri kendi malvarlığından ödemek zorundadır.

### C) Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu

Başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmamasından 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<sup>11</sup>. Bu tür vergi sorumlusu, asıl mükellefin şekli ödevlerinin doğru yapılması yükümlülüğünü üzerine almıştır. Bu tür bir sorumluluk müessesesinin amacı mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır. Bu tür sorumluluğu da kendi içinde ikiye ayırmak gerekir. Birincisi, mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirildiğini kontrol etme görevi verilenler; ikincisi ise bu yazının asıl konusunu oluşturan ve mükellefin şekli ödevlerini kontrol etmenin dışında; şekli ödevleri, bizzat gerçeğe uygun olarak düzenlemekle görevli kılınan 3568 sayılı Yasa'nın 12. maddesi uyarınca yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirleridir<sup>12</sup>. Mali müşavirlerin bu sorumluluğu, bir kusur sorumluluğudur.

## III- MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE GÖREV ALANLARI

### A) Mali Müşavirlerin Görev Alanları,

Mali müşavirlerin sorumluluk alanları 3568 sayılı Yasa'nın 2. maddesinde düzenlenmiştir.

<sup>10</sup> O'Hermann Piper, *Steuerschuld und Steuerhaftung*, 1964, s.8'den nakleden Öncel, a.g.m., s.45

<sup>11</sup> Gerçek, age s. 160

<sup>12</sup> Akkaya, Mustafa, *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, AÜHF Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, s.189

Buna göre:

“Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutan, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyen ve benzer işlerini,

b) Muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirlerini,

(a) ve (b) bentlerinde belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerini bir işyerine bağlı olmaksızın yapan meslek mensuplarına SMMM denilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

### **B- Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Türü**

Mali müşavirlerin hukuki sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin 1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; 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 itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, bu yetki çerçevesinde Tebliğlerle beyannamelerin ve bildirimlerin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere mükellef grupları itibarıyla imzalatılması ve e-şifre ile elektronik ortamda düzenlenerek gönderilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Yasa ile mali müşavirlere görevleri ile ilgili 3568 sayılı Yasa'dan farklı olarak e- beyanname düzenleme ve imzalama görevleri verilmiştir.

Mükerrer 227. madde ile mali müşavirlerin görev ve yetkilerinden daha önemli olarak sorumlulukları ve sorumluluğun niteliğine ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.

Buna göre beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere mali müşavirlerin sorumluluğu, müşterek ve müteselsil sorumluluktur. Müşterek ve müteselsil sorumluluk; alacaklının borcunu, borçlulardan almak konusunda herhangi bir sıralamaya ve dış ilişki olarak kusur oranına göre borçlulardan birine başvurmaya ihtiyaç duymadığı bir sorumluluktur.

Bu durumda vergi alacaklısı kamu idaresi alacağını tahsil bakımından vergi mükellefi ve mali müşavirden herhangi birine aynı anda ve alacağın tümünü almak konusunda yönelme hakkına sahiptir.

### C- Sorumluluğun Kapsamı

Mali müşavirlerin sorumlu oldukları borç, 3568 sayılı Yasa'nın 2. maddesi ile düzenlenen mükellefi temsilen yaptıkları ödevlerin kusurlu bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizinden dolayı Vergi Alacaklısına karşı sorumluluktan kaynaklanmaktadır. Bu sorumluluk, mali müşavirin düzenlediği beyanname, beyannamedeki matrah bilgileri ve dayandığı belgelerdeki eksiklik ya da yanlışlığın, vergi ziyana sebebiyet vermesi nedeniyle doğar. Beyandaki bilgilerin eksik veya yanlış olması, bu yanlışlığın, mesleki bilgi çerçevesinde harici araştırmaya ihtiyaç duymadan, belgeler üzerinde yapılan inceleme ile ortaya çıkacak olması halinde sorumluluğa hükmedilebilir. O nedenle, mali müşavirin sorumlu tutulabilmesinin ilk şartı; beyannamenin mali müşavir tarafından elektronik ortamda düzenlenmesi ve imzalanmasıdır. Düzenlenen beyanname, vergiyi doğuran olayı, matrahı ve tahakkuk eden vergiyi tam olarak temsil etmiyorsa beyan dışı bırakılan matrah farkı üzerinden mali müşavir sorumludur. Ancak, mali müşavirin sorumluluğu şekli ödevlere ilişkin bir sorumluluk olduğundan, usulüne uygun olarak mükellefçe düzenlenen ve belgelerin maddi gerçekliğine ilişkin yapılan incelemeler sonucu tarh edilen vergi ve cezalarda mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilmez. Örneğin, mükellefçe düzenlenen belgeler ile mali müşavir tarafından düzenlenen belge ve tablolar arasında şekli bir uyumsuzluk bulunmamasına rağmen, mükellefçe alınan ya da düzenlenen ve mali müşavirin mesleki bilgi çerçevesinde anlaşılamayan sahte belgelere istinaden tarh edilen vergi ve cezalardan dolayı mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilemez<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Danıştay, 4. Dairesinin E:2004/2404, K:2005/207 sayılı kararı,html/www.danustay.

Mükellefin ilgili döneme ait beyannamesinin mali müşavir tarafından düzenlenip verilmemesi halinde mali müşavirin vergi hukuku anlamında sorumluluğundan bahsedilemez. Zira, mali müşavir tarafından alacaklı vergi idaresi adına yapılmış bir vergilendirme işlemi hiç oluşmamıştır. Bu nedenle beyanname verilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar ile 213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355. maddesi uyarınca beyanname vermeme nedeniyle mükellef adına kesilecek özel usulsüzlük cezasının mükerrer 227. maddesi uyarınca mali müşavirden istenmesi mümkün değildir. Bu olsa olsa mali müşavir ile mükellef arasında yapılan özel hukuk hükümlerini havi sözleşmeye aykırılıktan bir sorumluluk doğurur. Bu ise mali müşavirin vergi idaresine karşı sorumluluğunu değil mükellefe karşı özel hukuktan kaynaklanan sorumluluğunu gündeme getirir. Mükellef adına düzenlenen beyanname içeriği matrahın dayanağını oluşturan mali tabloların kusurlu bir şekilde eksik veya yanlış düzenlenmesi, sorumluluğun doğuş nedenini oluşturur. Bu kusur ise kasten, hataen, unutkanlık veya mesleki bilgiye yeterince vakıf olamama gibi nedenlerle gerçekleşebilir.

Verilen beyanname nedeniyle sonradan ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılmışsa ziyaa uğratılan vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi, sorumluluk hükümleri gereği mali müşavirden takip edilir.

Gecikme zammına gelecek olursak, gerek uygulamada gerek teoride ve yargı kararlarında, gecikme zammı ve gecikme faizinin ceza niteliğinde olmadığı genel kabul gören bir husus<sup>14</sup> olduğundan, gecikme zammının ceza içinde ve mali müşavirlerin sorumluluğu kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu görüşü destekleyen husus, 6183 sayılı Yasa'nın 1. maddesinde gecikme zammı ve gecikme faizinin cezalardan ayrı olarak sayılması ve vergi cezaları üzerinden ayrıca gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplanmayacağı kural ve normlarına dayanır.

Ayrıca; asıl borçlu mükellef, tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı uzlaşma talebinde bulunup, vergi alacaklısı kamu idaresi ile uz-

gov.tr.kelime/ Erisim\_21.01.2013  
<sup>14</sup> Doğrusöz, Bumin, *Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Kargaşa*, Mali Çözüm Dergisi Sayı 8, <http://www.istanbulsmmmmodası.org.tr/yayinlar.asp?Gid.=1&Yid=8>  
 Erisim 24.01.2013

laşmışsa, vergi idaresinin uzlaşma ile vazgeçtiği alacak asıl borçluyu ibra niteliği taşıdığından, uzlaşma ile ibra edilen (vazgeçilen) vergi ve cezanın mali müşavirden istenmesi de mümkün değildir.

#### **D- Sorumluluğun Başlangıç Zamanı**

Sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Borcun ödenmesi ile de sorumluluk sona erer. Sorumluluğun diğer bir özelliği ise fer'iliğidir. Bu ilke gereği, asıl borçludan istenmediği müddetçe sorumludan istenmesi mümkün değildir<sup>15</sup>. Ancak, borçlu ve sorumludan aynı anda istenmesine ise müşterek ve müteselsil sorumluluğun doğası gereği bir engel de bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi gereği vergi borcu vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ile doğduğundan, tarh işlemi var olan durumu tespit eden, belirtici bir işlem niteliği taşır<sup>16</sup>. O nedenle, sorumluluğun başlangıç tarihi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem olarak alınmalıdır. Ancak, bu tarihte zaten mükellef bile takip edilmediğinden, sorumluluğun da bu tarihte belirlenmesi ve sorumluluğa bu tarihte yönelimi mümkün değildir.

#### **E) Sorumlunun Hangi Aşamada Takip Edileceği Konusu**

Vergi inceleme raporu ile sorumluluğu tespit edilen mali müşavir adına, mükellefe ait vergi ve cezaların ihbarname ile mi yoksa ödeme emriyle mi takibe başlanması konusunda tartışma ve farklı görüşler bulunmaktadır. Borcun mali müşavirlerden sorumlu sıfatıyla ancak ödeme emri aşamasında istenebileceği görüşünün kendi içinde dayandığı haklı temelleri bulunmaktadır. Bu fikre göre müşterek ve müteselsil sorumluluktan bahsedilebilmesi için vadesi gelmiş bir borcun ödenmemiş olması gerekir. Oysa ki ihbarnamenin muhteviyatını düzenleyen 213 sayılı Yasa'nın 38. maddesine bakıldığında borcun ödenmesi gereken vadesine ilişkin bir bilgi bulunmamaktadır. Kaldı ki, ihbarnamenin şeklini düzenleyen Yasa maddesinde sorumluya ilişkin bir ibare de yoktur. Bu nedenle, ihbarname ile vergi mükellefi adına tarh edilen vergi ve cezaların mükellefçe dava konusu edilmemesi halinde dava açma süresinin bittiği tarihte veya dava konusu edilmesine

<sup>15</sup> Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet- Çağan,Nami, age. s.80

<sup>16</sup> Öncel, Mualla-Kumrulu,Ahmet- Çağan,Nami, age. s.90

rağmen olumsuz sonuçlanması halinde karar tarihinden itibaren 30 gün içinde tahakkuk eder; tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ise ödenir. Tahakkuk tarihinden bir ay sonrası, borcun mükellef açısından vadesini oluşturur. Borcun muaccel olması için vadesinin belirlenmesi gerekir. Bu vadeden önce borç muaccel olmadığından sorumlu adına ihbarname düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır<sup>17</sup>.

Mali müşavirler, “vergi ödevlisi durumundaki sorumlu” olduklarından borçlu kavramının içinde yer alırlar. Müşterek ve müteselsil sorumlulukta tüm borçlular alacaklılara karşı tüm malvarlıkları ile sorumlu olduklarından, bu meslek mensupları da borçlu kavramı nedeniyle bu sorumluluğa tabidirler. Borç vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmakla beraber tarhiyat işlemi ile tespit edilen borç, bir sözleşmeye ve haksız fiile dayanmadığı, tek taraflı bir işlemle ortaya çıktığı için tereddütlü bir borçtur. Bu nedenle tahakkuk etmeyen vergi, mükellef için kabul edilmediği müddetçe kesinleşmiş bir borç olmadığından ve mükellefin bile kabul etmediği müddetçe bu borçtan dolayı takibi mümkün bulunmadığından, tereddütü ortadan kalkmayan ihbarname aşamasındaki borcun, sorumlu sıfatıyla davacıdan istenmesi de mümkün değildir. Öte yandan; özel hukuka dayanan bu sorumluluk çeşidi, tartışmalı da olsa alacağını, açacağı dava ile tüm borçlulara yöneltecektir. Bu nedenle; alacaklı kamu idaresi, bir mahkeme kararına ihtiyaç duymadan tek taraflı bir vergisel işlemle sorumluya yöneleceğinden, idari işlemin tek yanlı olmasının da getirdiği mahsurların ancak kesinleşmiş bir borç aşamasında, sorumluya yönelmeyi zorunlu kıldığı görülmelidir.

Mali müşavirlerin sorumluluğuna gidilebilmesi için borcun tahakkuk etmesi ve tahakkuk tarihinden itibaren borcun vadesi olan tahakkuk tarihinden sonraki bir ay içinde mükellefince ödenmemesi gerektiğinden, ödeme emri ile takibinde bir sorun bulunmamaktadır. Ödeme emrinden önce, 6183 sayılı Yasa'nın 37. maddesi uyarınca sorumlu adına bir tebligat işlemi ile vade belirlenmesine gerek bulunmamaktadır. Zira, müşterek ve müteselsil sorumluluğun doğası gereği

<sup>17</sup> Gür, Mehmet Fatih, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumlulukları ve Yargı Kararları Karşısındaki Durumu-1”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011/ Sayı:228, Yazarın makalesine atfen belirtilen görüş idari uygulama ve Danıştay içtihatları ile de kesinlik kazanmıştır. Bkz. Danıştay 4. Dairesinin E:2004/2404, K: 2005/207 Yüksek Mahkeme kararında sorumlu adına tahakkukun kesinleşmesinden itibaren ödeme emri düzenlenerek sorumlunun bu şekilde takip edilmesi gerektiği gerekçeyle Yerel Mahkeme kararını bozmuştur.

borçlulardan biri için doğan bir hukuki durum, diğer borçlular için de doğar. Örneğin, borçlulardan biri için zamanışımının kesilmesi diğeri için de hüküm ifade edeceği veyahut borçlulardan birinin ibra edilmesi halinde bunun diğeri borçlu için de hüküm ifade edeceği açıktır. Bu nedenle asıl borçlu için tahakkuk tarihinden bir ay sonrası, borcun vadesi ise bu tarih sorumlu için de borcun vadesini oluşturur.

#### IV- SORUMLULUĞUN YARGISAL BOYUTU

Adına ödeme emri düzenlenen vergi sorumlusu; asıl borçluya ait vergi, ceza ve gecikme faizinden sorumlu olup, gecikme zammından sorumlu olmadığından, gecikme zammının ödeme emrine konu edilmesi mümkün değildir. Sorumlu, ödeme emrine karşı işlemin tarafına tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi yargısında açacağı davada, vergi ve cezaların kendi şekli yükümlülüklerinden kaynaklanmadığını ileri sürebilecektir. Mahkemece; vergi ve cezaların, mali müşavirin şekli sorumluluğundan kaynaklanmadığı sonucuna ulaşırsa, ödeme emrine itiraz sebepleri arasında yer alan “böyle bir borcum yoktur” kapsamında görülerek ödeme emrinin iptaline karar verilir. Verilen karar, vergi ve cezayı sadece sorumlu yönüyle hukuk aleminden kaldırır. İptal hükmünün, asıl borçlu mükellef adına, lehe bir sonuç ve anlam ifade etmesi beklenmez. Ödeme emrine açılan davayı kaybeden sorumlu, dava açma yoluna gitmeden vergi ve cezayı ödeyerek mükellef aleyhine adli yargı mahkemelerinde rücu davası açabileceği gibi, ödeme emrine karşı açtığı davayı kaybettikten sonra borcu ödeyerek de adli yargı mahkemelerinde açacağı dava ile mükellefe rücu edebilir. Ancak, ödeme emrini kaybetmesi nedeniyle, aleyhine hükmolunan haksız çıkma zammının “rücu” kapsamı alacağı dahil edilmesi pek mümkün görünmemektedir.

#### SONUÇ

Mükellef adına tarh edilen vergi, ceza ve gecikme faizinin, mali müşavirin şekli ödevlerinin kusurlu bir şekilde yerine getirmemesinden kaynaklandığı durumda, mali müşavirin müşterek ve müteselsil olarak bu vergi, ceza ve gecikme faizinden sorumlu tutulacağı, beyanamenin mali müşavir tarafından hiç düzenlenmemesinin vergi sorumluluğunun dışında olduğu, vergi ve cezaların tek yanlı tarh işlemi ile doğması nedeniyle mükellef tarafından kabul edilmediği müddetçe tereddütlü bir alacak olduğu, borcun ancak tahakkuk aşamasını ta-

mamlaması ile kesinleşmiş bir alacak olacağı, tahakkuk tarihinden bir ay sonraki tarihin borcun vadesi olduğu, bu tarihe kadar ödenmeyen borcun, mali müşavirden mükellef gibi ödeme emri ile takip edilebileceği, ödeme emrine konu borcun dava konusu edilmeden veya dava konusu edilmesine rağmen aleyhe sonuçlanması üzerine vergi idaresine ödenerek, ödenen bu tutarların adli yargı mahkemelerinde açılan dava ile mükellefe rüce edilebileceği, ancak ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi nedeniyle vergi idaresince sorumludan alınan haksız çıkma zammının rücuya konu edilemeyeceği, Yasa'da gecikme zammına yer verilmediğinden, sorumlu adına düzenlenen ödeme emrinde gecikme zammına yer verilemeyeceği yönünde sonuçlara ulaşılarak bu konudaki görüşler paylaşılmıştır.

### KAYNAKLAR

- Akkaya, Mustafa, *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, AÜHF Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4,1997
- Aksoy, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999,
- Danıştay*, 4. Dairesinin E:2004/2404, K:2005/207 sayılı kararı,html/www.danustay.gov.tr.kelime/ Erisim\_21.01.2013
- Doğrusöz, Bumin, *Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Kargaşa*, Mali Çözüm Dergisi Sayı 8, html/www.istanbulsmmmodası.org.tr yayımlar.asp?Gid.=1&Yid=8 Erisim 24.01.2013
- Gerçek,Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, A.Ü.H.F. Dergisi, Cilt 54,Sayı:3, 2005
- Gür, Mehmet Fatih, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumlulukları ve Yargı Kararları Karşısındaki Durumu-I, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011/ Sayı:228*
- Gürsoy, Kemal Tahir, *Birden Fazla Kimyelerin Aynı Zarardan Sorumluluğu*, http//www.google.c...m=bv.41248874,d.bGE-auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1973-30-01-04/AUHF-1973-30-01-04-Gursoy2.pdf. s.62.\_erisim, 19.01.2013
- Hermann Piper, *Steuerschuld und Steuerhaftung*, 1964, s.8'den nakleden Öncel,a.g.m.
- Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, 2. b, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989,
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara, Eylül 1998,
- Öncel, Mualla- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 10. Bası,Ankara,Turhan Kitabevi,2002
- Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E:2002/8575, K:2002/9454 sayılı karar, www.türkhukuksite-si.com.showthread.php?t\_34041 Erisim 18.01.2013