

T.C.  
DANIŞTAY  
Vergi Dava Daireleri Kurulu  
Esas No : 2025/155  
Karar No : 2025/1037  
Tarih : 03.12.2025

- ANONİM ŞİRKETİNİN VERGİ BORÇLARI NEDENİYLE MÜTESELSİL SORUMLU SIFATIYLA DÜZENLENEN ÖDEME EMRİNİN İPTALİ İSTEMİ
- MALİ MÜŞAVİRİN MÜKELLEFİN BORÇLARINDAN DOLAYI MALİ OLARAK SORUMLU TUTULABİLMESİ İÇİN İLGİLİ ÜÇ ŞARTIN EŞ ZAMANLI GERÇEKLEŞMESİ ZORUNLUDUR
- MÜŞAVİRİN MÜKELLEFLE GENEL BİR HİZMET SÖZLEŞMESİNİN OLMASI, İMZALANMAMIŞ BİR BEYANNAMEDEN DOĞAN VERGİ ZİYAI CEZASI VE FAİZİNDEN SORUMLU TUTULMASINA İMKAN VERMEZ
- SADECE MUHASEBE HİZMETİ VERİYOR OLMAK, MALİ SORUMLULUK İÇİN YETERLİ DEĞİLDİR
- SALT MÜKELLEFE MUHASEBE VE MALİ MÜŞAVİRLİK HİZMETLERİ VERİLMESİNDEN DOLAYI MESLEK MENSUBUNUN MÜTESELSİL SORUMLULUĞUNA GİDİLEMEZ
- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

## İÇTİHAH METNİ

### ÖZET :

- *Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, mali müşavirlik hizmeti verdiği ... Çelik Anonim Şirketinin 2016 yılına ait kurumlar vergisi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden oluşan borçlarının tahsili amacıyla müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.*
- *Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının mali müşavirlik hizmeti verdiği ... Çelik Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, şirketin 2016 yılında düzenlediği faturaların gerçek bir emtia teslimine veya hizmet ifasına dayalı olmadığı tespit edilmiştir. Anılan tespitten hareketle elde edilen komisyon gelirinin kayıt ve beyan dışı bırakıldığından bahisle şirket adına 2016 yılına ait vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi tarh edilmiştir. Şirket adına tarh edilen vergi, kesilen ceza ile hesaplanan gecikme faizinden müteselsilen sorumlu olduğu belirtilerek bu alacakların tahsili amacıyla davacı adına dava konusu ödeme emri düzenlenmiş ve tebliğ edilmiştir. Davacı hakkında düzenlenen sorumluluk raporunda, davacının mükellef adına verdiği ve imzaladığı beyannameler ile bildirimler sayılmıştır. Bu beyannameler ve bildirimler, 2016 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannameleri, 2016 yılının Ocak dönemine ilişkin Ba-Bs bildirimleri ve 6736 sayılı Kanun kapsamında verilen bildirimlerinden ibarettir. Anılan beyannameler ve bildirimler arasında 2016 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyanamesi bulunmamaktadır.*

✓ Serbest muhasebeci mali müşavirlerin mali sorumluluğuna gidilebilmesinin şartları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin ikinci fıkrasında açıkça düzenlenmiştir. Serbest muhasebeci mali müşavir ünvanına sahip meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesi için birlikte aranan şartlar şu şekildedir: i. Mükellef adına verilen beyannamenin sorumluluğu öngörülen meslek mensubu tarafından imzalanmış olması ii. Meslek mensubunun imzaladığı beynamede yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması iii. Meslek mensubu tarafından verilen beyannameler ile tutulan defter kayıtları ve bunların dayanağını teşkil eden belgeler arasındaki uyumsuzluğun vergi kaybına neden olması, Bu durumda, meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesi, ancak Kanun'da aranan bu şartların birlikte gerçekleşmesi ve vergi incelemesinde tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun eylemi arasındaki illiyet bağının somut bir biçimde ortaya konulması hâlinde olanaklıdır. Mahkeme, müşavirin (davacının) 2016 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesini imzalamadığını tespit etmiştir. Şartlardan ilki olan "imza" gerçekleşmediği için, diğer şartlara bakılmaksızın müşavir adına düzenlenen ödeme emri hukuka aykırı bulunmuştur.

✓ Sorumluluğu öngörülen meslek mensubu tarafından vergi beyannamesinin imzalanmamış olması hâlinde beynamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak tarh edilen vergi, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizi yönünden salt mükellefe muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri verilmesinden dolayı meslek mensubunun sorumluluğuna gidilebilmesine imkân bulunmamaktadır. Olayda, asıl borçlu mükellefe mali müşavirlik hizmeti veren davacının mükellef adına verdiği ve imzaladığı beyannameler arasında 2016 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi bulunmadığı gibi davalı idarece anılan beyannamenin davacı tarafından imzalandığına dair herhangi bir tespit de yapılmamıştır. Mahkeme, müşavirin (davacının) 2016 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesini imzalamadığını tespit etmiştir. Şartlardan ilki olan "imza" gerçekleşmediği için, diğer şartlara bakılmaksızın müşavir adına düzenlenen ödeme emri hukuka aykırı bulunmuştur.

Bu durumda, 2016 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin davacı tarafından imzalanmadığı anlaşıldığından ve bu nedenle Kanun'da meslek mensuplarının mali sorumluluğu için öngörülen beyannamenin imzalanmış olması gerektiğine dair şartın olayda gerçekleşmediği sonucuna varıldığından davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuki isabet görülmemiştir.

**İstem Konusu :** ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenmektedir.

### **YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava Konusu İstem :** Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, mali müşavirlik hizmeti verdiği ... Çelik Anonim Şirketinin 2016 yılına ait kurumlar vergisi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden oluşan borçlarının tahsili amacıyla müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ... sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Çelik Anonim Şirketinin sahte fatura düzenleme fiiline katıldığı sonucuna varılan davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararına davacı tarafından yöneltilen istinaf isteminin, davacının bağlı olduğu vergi dairesince düzenlenen dava konusu ödeme emrinde yetki yönünden hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kabul edilerek mahkeme kararının kaldırılması ve dava konusu ödeme emrinin iptali yolunda verilen Vergi Dava Dairesi kararının, Danıştay Dördüncü Dairesince, dava konusu ödeme emrinin davacının bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesinin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle bozulması üzerine bozma kararına uyduğunu belirten ve davacının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin ikinci fıkrasına göre serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan söz edilebilmesi için imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması ve bunun neticesinde vergi kaybı meydana gelmiş olması gerekmektedir.

Olayda, davacının mali müşavirlik hizmeti verdiği mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza, mükellef adına verilen beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından değil mükellef hakkında gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayalı olmaksızın komisyon geliri karşılığında fatura düzenlediği yolundaki saptamalardan kaynaklanmaktadır.

Bu durumda dava konusu ödeme emri içeriği kamu alacakları, verilen beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yolunda yapılan bir tespite dayanmadığından, bu alacakların tahsili amacıyla davacı adına müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle istinaf istemini kabul ederek mahkeme kararını kaldırdıktan sonra ödeme emrini iptal etmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 03/07/2024 tarih ve E:2024/1419, K:2024/3853 sayılı kararı:

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, Kanun'un amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak olarak düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 2. maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinde, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusunun, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak olduğu belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesinin ikinci fıkrasında, meslek mensuplarının, 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 tutulacağı düzenlenmiştir.

Uyuşmazlığın çözümü için, işbu dava dosyasında yer alan bilgi ve belgeler ile davacı adına asıl borçlu ... Çelik Anonim Şirketinin sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle kesilen vergi ziyayı cezasının dava konusu edildiği Danıştay Dördüncü Dairesinin ... sayılı dosyasında yer alan bilgi ve belgeler birlikte incelenmiştir.

Asıl borçlu ... Çelik Anonim Şirketi hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. 13/10/2014 tarihinden itibaren demir/çelikten bar ve çubukların, profillerin, levha kazıkların, tüp ve boruların toptan ticareti faaliyeti ile iştigal etmekte iken 27/10/2016 tarihinde mükellefiyet kaydı resen terkin edilmiştir.

ii. Mükellef tarafından verilen 2016 yılına ait Bs formu ile 84.068.112,00 TL satış bildiriminde bulunulmasına karşılık diğer firmalar tarafından aynı yıl için verilen Ba formlarıyla mükelleften 266.400.845,00 TL alış yapıldığı bildirilmiştir.

iii. Mükellef tarafından verilen 2016 yılına ait Ba formu ile 84.051.637,00 TL alış bildiriminde bulunulmasına karşılık diğer firmalar tarafından aynı yıl için verilen Bs formlarıyla mükellefe 93.401.311,00 TL satış yapıldığı bildirilmiştir.

iv. Alış ve satış tutarları yüksek olmasına rağmen ödenecek vergi ya hiç çıkmamış ya da çok düşük miktarlarda çıkmıştır.

v. Alış yapılan mükelleflerin tamamı sahte belge düzenleme faaliyeti yönünden incelenmektedir. 2016 yılındaki satışlarının %78'ine tekabül eden kısmı ... Otomotiv Lojistik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine yapılmıştır. Anılan şirket hakkında sahte belge düzenleme faaliyeti yönünden vergi incelemesi devam etmektedir.

vi. Mükellef tarafından verilen muhtasar beyannamelerde işçi beyan edilmemiştir.

vii. Mükellefin iş yeri adresinde 11/06/2015 tarihinde yapılan yoklamada, adresin kapalı olduğu ve gelen gidenin olmadığı, adreste başka bir mükellefe ait tabelanın bulunduğu, komşular tarafından tanınmadığı, iş yeri sahibinin, mükellefi tanınmadığını ve iş yerinin ... isimli şahsa kiralandığını beyan ettiği tespit edilmiştir.

viii. Mükellef adına kayıtlı herhangi bir motorlu taşıt bulunmamaktadır.

ix. 1.127.555,64 TL ödenmesi gereken vergi borcu bulunmaktadır.

x. Banka hesaplarında hiç hareket olmamıştır.

xi. Mükellefin muhasebecisi olan ...'un işe başladığı 1986 yılından itibaren on yedi kez vergi dairesi değiştirdiği, hakkında sahte belge kullanma yönünden çok sayıda olumsuz tespit bulunduğu, kaçakçılık raporu da dahil olmak üzere hakkında çok sayıda vergi inceleme ve vergi tekniği raporu düzenlendiği, anılan muhasebecinin mükellefin alım-satım yaptığı mükelleflerin neredeyse tamamının beyannamelerini verdiği tespit edilmiştir.

xii. Mükellefin 2016 yılında komisyon karşılığında sahte belge düzenlemek amacıyla faaliyet göstermiştir.

... Çelik Anonim Şirketi hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda ise şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Mükellef tarafından iş yerinin başkaca firma ve/veya şahıslara alt kiraya verildiği, bu firma ya da şahısların da sahte fatura düzenleme organizasyonuna dahil olan 173 mükellef arasında yer aldığı ve muhasebe işlemlerinin ... tarafından yürütüldüğü tespit edilmiştir.

ii. 2016 yılında mal aldığı firmaların tamamının ve mal sattığı üç firmanın sahte fatura düzenleme organizasyonuna dahil olduğu, bu mükelleflerden bazılarının aynı adresi iş yeri adresi olarak bildirdiği saptanmıştır.

iii. Mükellefin muhasebecisi olan ..., sahte belge düzenleme kapsamında incelemeye sevk edilen 173 mükellef arasında yer alan yirmi dokuz mükellefin de muhasebe işlerini yürütmüştür.

iv. Mükellef kurumun %100 hissesinin sahibi ve yönetim kurulu başkanı ... ifadesinde "Şirketi tam olarak ben kurmadım. 2014 yılının sonlarına doğru işsizdim. Eşim hamileydi. Bu yüzden sigorta yapılmasına ihtiyacım vardı. Bir gün berberdeyken ... ile tanıştım. Biz berberle iş aradığım ve sigortamın olması gerektiği konusunda sohbet ederken ... bana yardım edebileceğini söyledi. Daha sonra beni adamım diye tanıştırdığı ... ile birlikte mali müşavir olan ...'un Kızılay/Ankara'daki ofisine gönderdi. Orada ... ile tanıştım. Sigortamı yapacağını, bunun için kimlik suretini ve vekaletname vermeme istedi. Daha sonra ofisinin olduğu binanın hemen yanındaki binada bulunan Ankara 9. Noterliğine gittik. Burada bana bir vekaletnameye imza attırdılar. Bana 600,00 TL civarında bir para verdiler. ... Benim şirket kurulacağından haberim yoktu. ..." şeklinde beyanda bulunmuştur.

v. Organizasyon dahilindeki firmalarda çalışan olarak görünen ... ifadesinde, "... 2015 yılının sonuna doğru gelirken ..., ... ile beraber 'kaç tane firma kuralım, hangi bölgede kuralım' bunları konuşuyorlardı. Bir nevi organizasyonun alt yapısını oluşturuyorlardı. ... ve ben ...'un yanına gittik. ... ona taleplerini söyledi, üç tane şahıs firması, beş tane şirket kurulması gerekiyor gibi. ... da 'Doğanbey, Başkent, Cumhuriyet Vergi Dairelerinde tanıdıklarım var. O vergi dairelerinin sınırları içerisine girecek yerlere kurun' dedi. ... Daha sonra ..., ..., ..., ... ve ben ...'un Kızılay'daki ofisine gittik. Burada ..., ...'a, bu kişiler adına şahıs firması kurulacağını bildirdi ve bu kişilere ait evrakları ...'a teslim etti. ...'un çalışanı ... ve soyadını hatırlamadığım ..., gerekli kuruluş evraklarını hazırladılar. Ayrıca ...'un isteği üzerine ... ilgili kişilere üçer adet boş A4 kağıdına imza attırdı. Daha sonra hemen ...'un ofisinin yanında bulunan Ankara 9. Noterliğine gittik. Orada ...'un ... diye bir tanıdığı vardı.

Bütün firmaların kuruluşları ve ilgili işlemleri hep bu Noterde ... tarafından yapılmaktaydı. Noter işlemleri bittikten sonra kuruluş belgeleri ... tarafından ...'a vergi dairesine verilmek üzere teslim edildi. O gün ... vergi dairesine bilgi verdi, ertesi gün yoklama yapıldı. ... ..'e şahıs firması, ... adına ... Çelik Kağıt Orman Ürünleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketini kurdular. Bunların işlemleri de yukarıda bahsettiğim gibi gerçekleşti. ... 2016 yılının sonuna doğru ... adına ... İnşaat ve İnşaat Malzemeleri Nakliyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ile ... adına ... İnşaat ve İnşaat Malzemeleri Nakliyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi kuruldu. ... İşlemleri gerçekleştiren yine aynı muhasebeci, aynı noter ve aynı kişilerdi. Bu firmalar aynı adreste kuruldu. ... Sistem bu şekilde işliyordu. Mükellefiyet veya şirket kurmak için bulunan kişilerle ilgili araştırmaları ... yapıyordu. ..." şeklinde beyanda bulunmuştur.

vi. Mükellef kurum münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunmaktadır. ... da sahte belge düzenleme fiiline iştirak etmiştir. Bu nedenle adına vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Görüş ve Öneri Raporu'nda da benzer tespitlerde bulunularak, davacının 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen görevlerini yerine getirmediği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan fiilleri işleyen mükelleflerle daha önce de iş yaptığı, sahte fatura düzenleme organizasyonu ile bağlantılı olduğu yönünde tespitler bulunduğu belirtilerek, asıl borçlu adına resen tarh edilecek vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinden müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

Bu tespitler ve davacının tarafı olduğu ilgili dosyalarda yer alan bilgi ve belgeler birlikte değerlendirildiğinde, asıl borçlunun sahte belge düzenlemek amacıyla kurulan/mükellefiyet tesis ettirilen bir kısım mükellef arasında yer aldığı, otuz yılı aşkın mesleki deneyimi olduğu görülen davacının bir organizasyon dahilinde hareket eden bu mükelleflerden yine aralarında asıl borçlunun da bulunduğu yirmi dokuz tanesinin muhasebeciliğini yaptığı, bunlardan bazılarıyla aynı iş yerini paylaştığı, sahte fatura düzenleme faaliyetlerini başından beri bildiği, mesleki bilgisine dayanarak bu firmaların kurulması, mükellefiyet tesisi ve beyannamelerinin verilmesi gibi birtakım işlemleri yaparak sahte fatura düzenleme fiillerine doğrudan katıldığı, bu durumun kesinleşmiş yargı kararlarıyla da somut olarak ortaya konulduğu ve yol açılan vergi ziyai nedeniyle ortaya çıkan kamu alacağından 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesi uyarınca asıl borçluyla birlikte müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, aksi yöndeki gerekçeyle verilen temyize konu kararda hukuki isabet görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Vergi Dava Dairesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle bir önceki kararında ısrar etmiştir.

**Temyiz Edenin İddiaları :** Dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

**Karşı Tarafın Savunması :** Normlar hiyerarşisi gereğince alt düzenleyici işlemlerin kanun ve anayasal düzenlemelere aykırı olan hükümlerinin uygulanmayacağı, mülkiyet hakkına getirilen kısıtlamaların orantılılık ve ölçülülük ilkelerine uyulmak suretiyle yasal düzenlemelerle yapılması gerektiği, idarelerce alt düzenleyici işlem yapma konusunda kanunla verilen yetki kullanılırken kanunda öngörülen sınırlamaların aşılmaması gerektiği, kanunun verdiği yetkiyi aşan nitelikteki alt düzenleyici işlemin hukuka aykırılığının resen dikkate alınması gerektiği belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**Danıştay Tetkik Hakimi .... Düşüncesi:** Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**KARAR :**

### **İNCELEME VE GEREKÇE :**

**Maddi Olay :** Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının mali müşavirlik hizmeti verdiği ... Çelik Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, şirketin 2016 yılında düzenlediği faturaların gerçek bir emtia teslimine veya hizmet ifasına dayalı olmadığı tespit edilmiştir. Anılan tespitten hareketle elde edilen komisyon gelirinun kayıt ve beyan dışı bırakıldığından bahisle şirket adına 2016 yılına ait vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi tarh edilmiştir

Şirket adına tarh edilen vergi, kesilen ceza ile hesaplanan gecikme faizinden müteselsilen sorumlu olduğu belirtilerek bu alacakların tahsili amacıyla davacı adına dava konusu ödeme emri düzenlenmiş ve tebliğ edilmiştir.

Davacı hakkında düzenlenen sorumluluk raporunda, davacının mükellef adına verdiği ve imzaladığı beyannameler ile bildirimler sayılmıştır. Bu beyannameler ve bildirimler, 2016 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannameleri, 2016 yılının Ocak dönemine ilişkin Ba-Bs bildirimleri ve 6736 sayılı Kanun kapsamında verilen bildirimlerinden ibarettir. Anılan beyannameler ve bildirimler arasında 2016 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi bulunmamaktadır.

### **İLGİLİ HUKUK :**

A- İlgili Mevzuat:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiş; ikinci fıkrasında beyannameyi imzalayan 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, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir.

B- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) ilgili kararları:

Sorumluluğu öngörülen kamu alacaklarının ait olduğu vergi türlerine ilişkin beyannamelerin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanmaması durumunda mali müşavirlerin bu alacaklardan sorumlu tutulamayacağına yönelik kararlar (VDDK, 14/09/2022, E:2021/1346, K:2022/990; VDDK, 22/11/2023, E:2022/1293, K:2023/1390)

### HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin mali sorumluluğuna gidilebilmesinin şartları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin ikinci fıkrasında açıkça düzenlenmiştir. Serbest muhasebeci mali müşavir ünvanına sahip meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesi için birlikte aranan şartlar şu şekildedir:

- i. Mükellef adına verilen beyannamenin sorumluluğu öngörülen meslek mensubu tarafından imzalanmış olması
- ii. Meslek mensubunun imzaladığı beynamede yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması
- iii. Meslek mensubu tarafından verilen beyannameler ile tutulan defter kayıtları ve bunların dayanağını teşkil eden belgeler arasındaki uyumsuzluğun vergi kaybına neden olması

Bu durumda, meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesi, ancak Kanun'da aranan bu şartların birlikte gerçekleşmesi ve vergi incelemesinde tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun eylemi arasındaki illiyet bağının somut bir biçimde ortaya konulması halinde olanaklıdır.

Sorumluluğu öngörülen meslek mensubu tarafından vergi beyannamesinin imzalanmamış olması halinde beynamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak tarh edilen vergi, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizi yönünden salt mükellefe muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri verilmesinden dolayı meslek mensubunun sorumluluğuna gidilebilmesine imkan bulunmamaktadır.

Olayda, asıl borçlu mükellefe mali müşavirlik hizmeti veren davacının mükellef adına verdiği ve imzaladığı beyannameler arasında 2016 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi bulunmadığı gibi davalı idarece anılan beyannamenin davacı tarafından imzalandığına dair herhangi bir tespit de yapılmamıştır.

Bu durumda, 2016 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin davacı tarafından imzalanmadığı anlaşıldığından ve bu nedenle Kanun'da meslek mensuplarının mali sorumluluğu için öngörülen beyannamenin imzalanmış olması gerektiğine dair şartın olayda gerçekleşmediği sonucuna varıldığından davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuki isabet görülmemiştir.

Bu nedenle ödeme emrinin iptali yolunda verilen temyize konu ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin REDDİNE,

2- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,

03/12/2025 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi. / Palmiye Yazılım

---