

T.C.

DANIŞTAY

Dokuzuncu Dairesi

Esas No : 2021/2724

Karar No : 2022/3985

Tarih : 19.09.2022

- DAVACININ SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİNE DOĞRUDAN/DOLAYLI KATILDIĞINA DAİR HERHANGİ BİR SOMUT DELİL YOKTUR
- MUHASEBE KAYITLARINA AYKIRI BİR İŞLEM YAPILIP YAPILMADIĞINA DAİR SOMUT BELİRLEME
- MÜTESELSİL SORUMLULUK ŞARTLARI
- SAHTE FATURA DÜZENLEME FİİLİNE İŞTİRAK EDİLDİĞİNE DAİR SOMUT BİR BELGE VE TESPİT BULUNULMASI GEREĞİ
- SMMM'LERİN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUĞU, SADECE BEYANNAME VERME EYLEMİNE DEĞİL, BU BEYANNAMELERDEKİ BİLGİLERİN DAYANDIĞI KAYIT VE BELGELERİN UYGUNLUĞU İLE VERGİ KAYBINA NEDEN OLUNUP OLUNMADIĞINA BAĞLIDIR
- SMMM'NİN, SADECE MÜKELLEF HAKKINDA OLUMSUZ TESPİTLER OLMASINA RAĞMEN HİZMETE DEVAM ETMESİ VE BEYANNAME VERMESİ, ONU OTOMATİK OLARAK MÜTESELSİLEN SORUMLU YAPMAZ
- YALNIZCA MESLEKİ İHMALİ İDDİA ETMEK MÜTESELSİL SORUMLULUK İÇİN YETERLİ BİR UNSUR DEĞİLDİR

İÇTİHAT METNİ

ÖZET:

- Davacı SMMM adına, vergi borçlusu bir mükellefin vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istenmektedir.
- Asıl mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda kendisi ile ilgili sadece ilgili dönem beyannamelerinin kendisi tarafından verilmiş olmasının eleştiri konusu yapıldığı, başka bir tespit ya da değerlendirmeye yer verilmediği, sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğine dair somut bir tespitle bulunulmadığı iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir.
- SMMM, mükellefin Beyannamelerini 5 ay boyunca vermiştir, bu süre içinde iş yerini görmemiş, Ba-Bs formlarındaki bariz uyumsuzluklara rağmen bildirimleri yapmaya devam etmiştir. Sahte belge düzenleme fiiline doğrudan veya dolaylı iştiraki olmadığı açıkça ifade edilmiştir. Ancak mükellef hakkında yapılan olumsuz tespitlere rağmen Muhasebe hizmetine devam etmiş, Beyannameleri vermeyi sürdürmüştür. Bu davranışın, mesleki sorumlulukla bağdaşmadığı, bu nedenle ortaya çıkan vergi ziyayı, vergi cezaları ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu ileri sürülmüştür.
- ✓ İlgili hükümler uyarınca, serbest muhasebecilerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan söz edilebilmesi için çalışma konuları içinde yaptığı ve yapması gereken işler dolayısıyla, 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. Dolayısıyla SMM nin Beyannamelerdeki bilgilerin defter kayıtlarına ve belgelerine uygun olmaması, bu durumun vergi kaybına yol açması gerekmekte olup ilgili olayda bu iki unsurun varlığına dair somut bir tespit bulunmadığı, SMMM'nin kendi kayıtları ile beyanları arasında çelişki yaratacak bir işlem yaptığına dair değerlendirme yapılmadığı belirtilmektedir. Bu gerekçelerle, ödeme emirlerinin iptaline karar verilmesi gerekirken, Vergi Mahkemesi'nin kabul kararını kaldırarak davayı reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararının hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.
- ✓ Olayda, davacı hakkında düzenlenen görüş ve öneri raporunda, dava konusu ödeme emirleri içeriği borcun, beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yönünde bir tespit yapılmadığı, davacının sorumluluğunu doğuracak hususların açık ve somut bir şekilde ortaya konulamadığı, mükellefçe kendisine verilen bilgi ve belgelerden farklı olarak muhasebe kayıtlarına aykırı biçimde kayıt

yaptığına veya kayıtları mali tablolara yansıtmadığına yönelik tespitlere yer verilmediği görüldüğünden, serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali gerekirken davayı kabul eden Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu kabul ederek Mahkeme kararını kaldırıp davayı reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

İstemin Konusu : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının, temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava Konusu İstem : Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, ...'in vergi borçlarının tahsili amacıyla, müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ..., ..., ..., ... sayılı ödeme emirlerinin iptali istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti : Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla; davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı görüş ve öneri raporundaki tespitlerin değerlendirilmesinden; davacının, anılan mükellefin 2017/Mayıs-Eylül dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda verdiği, mevcut veriler ışığında davacının, sahte belge düzenleme fiiline doğrudan ya da dolaylı iştirakinin olmadığı, mali müşavirlik hizmeti verdiği mükellefin Ba/Bs formlarının bariz bir şekilde uyumsuz olmasına karşın bildirimlerini yapması, davacının mükellefin iş yerini görmemesi, davacı hakkında düzenlenmiş olan çok sayıda sorumluluk raporunun bulunması, davacının sorumluluğu çerçevesinde gerekli araştırmayı yapmaması, sorumluluklarını yerine getirmede ihmalkar davranarak vergi dairesine herhangi bir bildirimde bulunmaması hususlarına yer verilmekle birlikte; davacının, mükellefçe kendisine verilen bilgi ve belgelerden farklı olarak muhasebe kurallarına aykırı biçimde kanuni defterlere kaydettiği, imzaladığı beyannamelerde veya düzenlediği tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmadığı, kendisine verilen bilgi ve belgeleri kaydetmediği, mali tablolara yansıtmadığı yönünde somut tespitlerin bulunmadığı anlaşıldığından, davacının üzerine düşen sorumlulukları tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeyerek vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verdiğinden bahisle ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğundan bahisle

düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu ödeme emirlerinin iptaline karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Özeti : Davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı görüş ve öneri raporunda; davacının 2017/Mayıs-Eylül dönemlerine ait katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda verdiği Selahattin Demir adlı mükellefin beş aylık katma değer vergisi matrahı 19 milyon TL civarında iken, karşıt Ba'ların 65 milyon TL civarında olduğu, Bs formunun ise sıfır olduğu, Ba/Bs formları bariz bir şekilde uyumsuz olmasına karşın bildirimlerini yaptığı, mükellefin iş yerini görmediği, davacı hakkında düzenlenmiş olan çok sayıda sorumluluk raporunun bulunduğu, davacının sorumluluğu çerçevesinde gerekli araştırma yapmadığı, sorumluluklarını yerine getirmede ihmalkar davranarak vergi dairesine herhangi bir bildirimde bulunmadığı hususlarının açıkça tespit edildiği görüldüğünden, beyannamelerini imzaladığı mükellefin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğini bildiği anlaşılan, dolayısıyla muhasebe işlemlerini yaptığı mükellefle ilgili mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olan davacının ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlar nedeniyle ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle istinaf başvurusunun kabulü ile Vergi Mahkemesi kararı kaldırıldıktan sonra, davanın reddine karar verilmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları : Asıl mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda kendisi ile ilgili sadece ilgili dönem beyannamelerinin kendisi tarafından verilmiş olmasının eleştiri konusu yapıldığı, başka bir tespit ya da değerlendirmeye yer verilmediği, sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğine dair somut bir tespitte bulunulmadığı iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir.

Karşı Tarafın Savunması : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Düşüncesi: Temyiz isteminin kabulü ile Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

KARAR :

İNCELEME VE GEREKÇE :

Maddi Olay : Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, ...'in vergi borçlarının tahsili amacıyla, müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ..., ..., ..., ... sayılı ödeme emirlerinin iptali istenilmektedir.

İlgili Mevzuat : 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinde kanunun 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 resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak olarak düzenlenmiş, aynı Kanun'un 2. maddesinin 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 ilgili diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işler 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 Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde ise, 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Yukarıdaki düzenlemelerin değerlendirilmesinden, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin sadece imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilecekleri anlaşılmaktadır.

Davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı görüş ve öneri raporunun incelenmesinden; ... Vergi Dairesi mükellefi olan davacının muhasebecilik faaliyetinde bulunduğu, ... hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı vergi tekniği raporunda, söz konusu mükellefin gerçek bir faaliyetinin olmadığı, komisyon karşılığı sahte belge düzenlediği, işe başladığı tarihten itibaren düzenlediği faturaların

tamamının sahte olduğu sonucuna varıldığı, davacının, mükellefin beyanlarını verdiği beş aylık sürede mükellefin iş yerini görmediği, Ba-Bs formlarında bariz bir şekilde uyumsuzluk olmasına rağmen bildirimleri yapmaya devam ettiği, davacının sahte belge düzenleme fiiline doğrudan ya da dolaylı iştiraki bulunmadığı, ancak sahte belge düzenleme fiili nedeniyle vergi tekniği raporu düzenlenen mükellef hakkındaki olumsuz tespitlere rağmen sözleşme gereği muhasebesini tuttuğu ve beyannamelerini vermeye devam ettiği, bu durumun meslek mensubunun mesleki sorumluluğuyla bağdaşmadığı, dolayısıyla ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı salınacak vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu tespitlerine yer verilmiştir.

Yukarıda anılan hükümler uyarınca, serbest muhasebecilerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan söz edilebilmesi için çalışma konuları içinde yaptığı ve yapması gereken işler dolayısıyla, 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, davacı hakkında düzenlenen görüş ve öneri raporunda, dava konusu ödeme emirleri içeriği borcun, beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yönünde bir tespit yapılmadığı, davacının sorumluluğunu doğuracak hususların açık ve somut bir şekilde ortaya konulamadığı, mükellefçe kendisine verilen bilgi ve belgelerden farklı olarak muhasebe kayıtlarına aykırı biçimde kayıt yaptığına veya kayıtları mali tablolara yansıtmadığına yönelik tespitlere yer verilmediği görüldüğünden, serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali gerekirken davayı kabul eden Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu kabul ederek Mahkeme kararını kaldırıp davayı reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1. Davacının temyiz isteminin kabulüne,
2. ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,
3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 19/09/2022 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

