

Yaptıkları tasdik sonucu mükellefler adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için YMM'ler hakkında yapılacak takibata, mükellefler adına yapılan bu tarhiyat sonucu kesinleşen vergi ve ceza tutarı üzerinden tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği ile b

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.0.GEL.0.32/3226-1456
Tarih	21.05.2005

T.C.

Maliye BAKANLIĞI

Gelirler Genel Müdürlüğü

TELEFAX SÜRELİDİR

SAYI :B.07.0.GEL.0.32/3226-1456

KONU:

..... VALİLİĞİ

(Defterdarlık: Gelir Müdürlüğüne)

İLGİ: 21.03.2005 tarih ve 297 sayılı yazınız.

İliniz Malmüdürlüğü mükelleflerindenTic. Ltd. Şti. adına K.D.V. İadesi Tasdik Raporu düzenleyen Y.M.M. ile olan müteselsil sorumluluk uyuşmazlığı dolayısıyla Vergi Mahkemesine sunulmak üzere hazırlanan savunma dilekçesinde aşağıdaki hususlara da yer verilmesi gerekmektedir.

YMM' in yapacakları tasdik işlemlerinin esasları ve sorumlulukları 3568 ve 213 sayılı Kanunlarla düzenlenmiş olup, sorumluluk uygulaması konusu Bakanlığımızca çeşitli tarihlerde yayımlanan yönetmelik ve tebliğlerle açıklığa kavuşturulmuştur.

3568 Sayılı Kanunun 12 nci maddesinde tasdik konusu açıklanarak, tasdikten doğan sorumluluk düzenlenmiştir. Söz konusu maddede yeminli mali müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların

teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları; yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri ve bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi yasaları ve diğer yasalardaki sorumluluklarının saklı bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 20 nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporları düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu' nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Özel hukukta borçların teselsülü, alacaklının alacağının birden fazla borçlunun her birinden talep edebilmesini ifade eder. Bu iradi veya kanuni olabilmektedir. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk Kanun'dan doğmaktadır.

Türk vergi mevzuatında müteselsil sorumluluk, mükellef ve sorumlu gibi ayrı ayrı maddeler halinde tanımlanmıştır.

Yasa koyucu, müteselsil (zincirleme) sorumluluk müessesini düzenlerken vergi tahsilatını güvence altına almayı amaçlamıştır. Borçlar Kanunu'nun 141 ve izleyen maddelerinde düzenlenen müteselsil borçluluğun özellikleri şu şekildedir:

1- Müteselsil borçlular, borcun tamamını ödeyinceye kadar bunlardan herbiri borcun

tamamından sorumludurlar.

2- Borçluların adedi kadar bağımsız (müstakil) alacak hakkı vardır. Alacaklı borcun tamamı üzerinden her biri aleyhine dava açabilir ve icra takibinde bulunabilir.

3-Borçlulardan biri borcun tamamını öderse, diğer borçlular borçluluktan kurtulur. Eğer

borç kısmen ödenmiş ise ödeyen de dahil olmak üzere geriye kalan borç üzerinde bütün borçluların müteselsil sorumlulukları devam eder.

4- Borçlulardan biri borcun tamamını veya bir kısmını peşin ödemiş ise payından fazla

ödediği oranda diğer borçlulara rücu edebilir.

Diğer taraftan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227 nci maddesine göre de; beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik işlemleri için 3568 Sayılı Kanunla doğruluk sorumluluğu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile de uygunluk sorumluluğu getirilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi ve ceza dava konusu yapılmadığı takdirde ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay sonra; dava konusu yapılması halinde ise, dava sonucu verilen karara göre yeniden düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğini müteakip kesinleşir. Dolayısıyla tasdik ettiği bir konu veya belge ile ilgili olarak sonradan bir matrah ve vergi farkı ortaya çıkan yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ancak yukarıda belirtilen sürelerin geçmesinden ve tarhiyatın kesinleşmesinden sonra söz konusu olacaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesine göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise aynı maddede verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır.

Türk vergi sisteminde vergisel yükümlülükler mükellef veya vergi sorumlusu beyanı üzerine tahakkuk eder. Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususlar, vergi dairesince mükellefe veya vergi sorumlusuna yazı ile bildirilir. Ek tarhiyat yapılması halinde de tarhiyatın muhatabının mükellef veya vergi sorumlusu olması gerektiğinin değişmeyeceği tabiidir. Bu nedenle; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda, ilgili vergi kanununda ya da başka bir kanunda bile olsa özel olarak düzenlenmek suretiyle bir verginin mükellefi veya sorumlusu olarak adına vergi tarh edileceği veya ceza kesileceği hüküm altına alınmış olmadıkça hiç kimseye vergi salınamaz ve ceza kesilemez. Bu hükümler karşısında yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik nedeniyle doğan sorumluluklarında ne kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek kişi, ne de vergi kanunlarında düzenlenen verginin ödenmesi bakımından vergi sorumlusu sıfatı ile alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Dolayısıyla yeminli mali müşavir adına verginin mükellefi veya vergi sorumlusu olarak bir tarhiyat yapılamaz.

Dolayısıyla; 3568 Sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası hükmü yeminli mali müşavir yönünden verginin salınması veya cezanın kesilmesi aşamasında uygulanamayacaktır. Daha açık bir ifade ile vergi ve cezanın mükellefine tebliğ tarihi ile tahakkuk tarihi arasında geçecek süre içinde, henüz ödenmesi gereken bir safhaya gelmemiş olan vergi ve cezanın kesinleşmesinden söz edilemeyeceği ve asıl mükelleften bile aranılmayacağı gibi, müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirden aranması da düşünülemez.

Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi ve cezanın asıl mükellefi olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu vergi ve cezanın yasal yollara başvurulmaması suretiyle ya da bu yollara başvurulmasına rağmen kesinleşmesinden itibaren başlayacaktır. Bu durum yeminli mali müşavirin kişisel haklarını arayabilmesini engellememektedir. Yeminli mali müşavirin gerek mükellef adına yapılan tarhiyatın mükellefçe dava konusu yapılması halinde bu dava aşamasında davaya müdahale yolu ile gerekse daha somaki tahsilat aşamasında kendisine müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatından dolayı tebliğ edilecek olan ödeme emri üzerine bizzat yargı yoluna başvurarak hakkını arayabilecektir.

Yeminli mali müşavir adına vergi salınabileceği ve ceza kesilebileceğinin kabulü, bu kişinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile mükellefler ve sorumlular için tanınmış olan hakları kullanabileceği sonucunu da doğuracaktır. Oysa Kanun hükümleri buna imkan sağlamamaktadır. YMM'nin sorumluluğun ödemeye yönelik olmadığı düşünülerek, mükellef adına yapılan tarh ve tahakkuk işlemlerinin aynı zamanda ihbarname kuralına göre YMM hakkında da uygulanması halinde aynı vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi miktarı için iki ayrı (mükerrer) tahakkuk ortaya çıkaracak, her iki tahakkukun da tarh aşamasında, kullanılacak yasal haklar sıralamasında (dava açma, uzlaşma, ceza indirimi gibi) kamu alacağı farklı miktarlarda tahakkuk edebileceği gibi birinin tasdiki diğerinin terkinin ile de sonuçlanabilecektir.

Kanun koyucunun böyle bir amaç taşıdığı düşünölemeyeceğinden YMM'lerin sorumluluğu mükellef adına kesinleşen vergi ve cezanın ödenmesine yöneliktir.

YMM'lerin bu sorumlulukları yaptıkları tasdik sonucu mükellefler adına ya henüz vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden kamu alacağının korunması (tahsil güvenliğinin sağlanması) bakımından 6183 sayılı Kanunun 9-13 üncü maddelerinde öngörölen hükümlerin uygulanması, ya da mükellefler adına tarh edilen vergi ve kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra kamu alacağının tahsili bakımından 6183 sayılı Kanunun 54 ve müteakip maddelerinde öngörölen hükümlerin uygulanması ile söz konusu olabilecektir. Bir başka ifadeyle, sorumluluğu yasayla öngörölen YMM'in sorumluluğuna müracaat için; vergi, ceza, zam ve faizlerinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanabilir olması gerekmektedir.

Bu itibarla, yaptıkları tasdik sonucu mükellefler adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için YMM'ler hakkında yapılacak takibata, mükellefler adına yapılan bu tarhiyat sonucu kesinleşen vergi ve ceza tutarı üzerinden tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği ile başlanması gerekir. Zira. YMM'lerin sorumluluğu ödemeye yönelik bir sorumluluktur.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını rica ederim.