

Vergi
İncelemelerinde
Mesleki Sorumluluk
07 EKİM 2017

SMMM Hüseyin HALİL
TESMER Bursa Şubesi Yönetim Kurulu Üyesi

A) Mali Müşavirlerin Görev Alanları,

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

Buna göre: “Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutan, mali tabloları ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyen ve benzer işlerini yapan

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

ve yukarıdaki bentlerde belirtilen konularda, belgelere 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 itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya, Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

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 ziyanına 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

getirilmesi 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 ziyasına sebebiyet vermesi nedeniyle doğar.

Beyandaki bilgilerin eksik ve/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 sorumlu olacaktır.

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.

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 taşıyan 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, görgüye yeterince vakıf olamama gibi nedenlerle gerçekleşebilir.

Verilen beyanname nedeniyle sonradan ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılmışsa ziyaa uğratılan vergi, vergi ziyayı 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 buna bağlı gecikme faizinin ceza niteliğinde olmadığı genel kabul gören bir husus 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 uzlaşmışsa, 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. 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. 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. Oysaki 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 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.

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, tereddüdü 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 borcun vadesi olan tahakkuk tarihinden sonraki bir ay içinde mükellefçe 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 borçlulardan biri için doğan bir hukuki durum, diğer borçlular için de doğar. Örneğın, borçlulardan biri için zamanaşımının 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.

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 âleminden 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 dâhil edilmesi pek

mümkün görünmemektedir.

478 SIRA NOLU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE HAK VE SORUMLULUK

1.Amaç ve Kapsam

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

2.Dayanak

Bu Tebliğ, 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin on üçüncü fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

3.Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Nedeniyle Mükellefiyet

Kayıtlarının Re'sen Terkin Edilmesi Halinde Teminat Uygulaması

3.1. Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilen Gerçek/Tüzel Kişiler ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküller ile Bunlarla İlişkili Sayılanlar İçin Teminat Uygulaması

213 sayılı Kanununun 153/A maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin;

-Serbest meslek erbabı olması durumunda kendisince,

-Şahıs işletmesi (193 sayılı Kanun uyarınca elde etmiş oldukları ticari kazançları gerçek veya basit usulde vergilendirilen gerçek kişiler ile zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler tarafından işletilen işletmeler) olması durumunda sahibince,

-Adi ortaklık olması durumunda

ortaklardan her biri tarafından,

-Ticaret şirketi olması durumunda şirketin kendisi, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, söz konusu şirketin asgari % 10 ve üzeri hissesine sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da zikredilen tüm bu kişilerin asgari % 10 ve üzeri hisseye sahip olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüsler tarafından,

-Tüzel kişiliği olmayan teşekkül olması durumunda bunları idare edenler tarafından

işe başlama bildiriminde bulunulması halinde, adlarına mükellefiyet tesis edilebilmesi; bunların ve mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilenlerin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi ve teminat verilmesi şartlarına bağlıdır.

Aynı şartlar, yukarıda sayılanlar dışında olup vergi inceleme raporlarında münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit

edilenlerin işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde de geçerlidir.

Bu kapsamda olup işe başlama bildiriminde bulunanların mükellefiyetleri şartlar yerine getirilmediği takdirde tesis edilmeyecektir. Şartların yerine getirilmesi halinde ise bu tarih itibarıyla mükellefiyet tesis edilecektir.

3.1.1 Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilen Gerçek Kişiler İçin Teminat Uygulaması

213 sayılı Kanununun 153/A maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin gerçek kişi olması ve bu mükelleflerin yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için işe başlama bildiriminde bulunması halinde, maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartlar yerine getirilmeden mükellefiyetleri tesis edilmeyecektir. Buna göre

mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilmiş olan;

-Serbest meslek erbapları,

-Şahıs işletmesi sahipleri,

-Adi ortaklıkların gerçek kişi ortakları

bu kapsamda değerlendirilecek olup, söz konusu kişilerin ticari, zirai ve mesleki kazançları nedeniyle mükellefiyet tesis ettirebilmeleri için tüm vergi borçlarının ödenmiş ve teminat verilmiş olması gerekmektedir.

Örnek 1: Ticari faaliyeti nedeniyle Osmangazi Vergi Dairesinin mükellefi olan Bay (A) hakkında vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporunda, başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği, toplam 500.000 TL tutarında sahte belge

düzenlediği ve mükellefiyet kaydının 27/11/2014 tarihi itibarıyla terkin edilmesi gerektiği tespitine yer verilmiştir. Bunun üzerine vergi dairesince, Bay (A)'nın mükellefiyet kaydı, raporda belirtilen tarih itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

Bay (A)'nın, 2017 yılında Bursa Yıldırım Vergi Dairesine işe başlama bildiriminde bulunması durumunda, mükellefiyetinin tesis edilebilmesi için varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve rapor ile tespit edilmiş sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'unun (500.000 TL x %10 = 50.000 TL) 2017 yılı için geçerli asgari teminat tutarından az olması nedeniyle 90.000 TL tutarında teminat verilmiş olması gerekmektedir.

3.2. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Durumu

3.2.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Tebliğın (4.1) No.lu Bölümünde Sayılan Fiillere İştirak Etmesi Halinde Ceza ve Teminat Uygulaması

3.2.1.1. 213 sayılı Kanununun 153/A maddesinin beşinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları hakkında tesis edilecek işlemlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacaktır.

Meslek mensubu hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının

uygulanabilmesi için, münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak nedeniyle kendisi adına 213 sayılı Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyaı cezasının kesinleşmesi şarttır.

Meslek mensubunun iştirak fiilinin kesinleşmesi halinde, bu durum vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklarca Başkanlığa bildirilir. Başkanlık, meslek mensubu hakkında söz konusu ceza işleminin uygulanması için meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapar.

Başkanlık tarafından yapılan bildirimden oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren beş iş günü içerisinde ilgili meslek mensubuna üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilir ve cezanın verildiği bu tarih üç yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak kabul edilir. Bu karar üç iş günü içerisinde Başkanlık,

TÜRMOB, meslek mensubu ve meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

Meslek mensubu hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulamasında bu Tebliğ ile düzenleme yapılmayan hallerde, 31/10/2000 tarihli ve 24216 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin 12 nci maddesi hükümleri uygulanır.

3.2.1.2. Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun sürenin sonunda mesleki faaliyetine tekrar devam etmek istemesi halinde, bağlı olacağı vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunması gerekir. İşe başlama bildiriminin alınması üzerine, vergi dairesi

mükellefiyet tesis işlemlerini genel usuller çerçevesinde gerçekleştirir.

Ayrıca, işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren otuz gün içerisinde meslek mensubundan teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle meslek mensubu adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

3.2.1.3. Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun cezanın tatbiki müddetince, 3568 sayılı Kanununun “Mesleğin konusu” başlıklı 2 nci maddesi

kapsamında olmamak şartıyla faaliyette bulunması mümkündür. Söz konusu faaliyetler için tesis edilecek mükellefiyet nedeniyle 213 sayılı Kanunun 153/A maddesi hükümleri uygulanmayacaktır.

3.2.2. Tebliğin (4.5.1) No.lu Bölümüne Göre Alınan Teminatın İadesi

3.2.2.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin sekizinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre faaliyette bulunan meslek mensuplarından maddenin beşinci ve altıncı fıkralarına göre alınan teminatla ilgili yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.

3.2.2.2. Mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak etmeleri nedeniyle meslek mensuplarından teminatın Tebliğin (4.5.1) No.lu

bölümünde açıklanan şekilde alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde, başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenleme veya mevcut faaliyetin yanında sahte belge düzenleme fiillerinin işlendiğinin ya da bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde, başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla, meslek mensubundan alınan teminat iade edilir.

3.2.2.3. Meslek mensuplarına söz konusu teminatın iade edilmesi için yukarıda belirtilen fiillerin işlenmediğinin tespiti amacıyla özel bir inceleme yapılmayacaktır. Ancak, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde bir tespit olması durumunda, tespit edilen yeni fiil;

- Münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak şeklinde ise konunun

Başkanlıkça meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirilmesi üzerine, yapılan bildirim odaya kayıtlarına girdiği tarihten itibaren beş iş günü içerisinde meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası tatbik edilir. Bu karar üç iş günü içerisinde Başkanlık, TÜRMOB, meslek mensubu ve meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir,

- Mevcut faaliyet yanında sahte belge düzenleme fiiline iştirak şeklinde ise bu Tebliğin (5.3.1) No.lu bölümünde yer alan açıklamalara göre işlem tesis edilerek meslek mensubundan yeniden teminat istenir.

3.2.2.4. Meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezasının uygulanması, söz konusu meslek mensubunun işlemiş olduğu iştirak fiili nedeniyle kendisi hakkında 213 sayılı Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen

vergi ziyaı cezasının kesinleşmesine bağlı olduğundan, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezası kesinleşen meslek mensuplarının bilgisi, meslekten çıkarma cezasının uygulanmasını sağlamak üzere meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapılabilmesi için, vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklarca Başkanlığa gönderilir.

3.2.2.5. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulanlar ile meslekten çıkarılanlar bu yasakların gereklerini derhal yerine getirecek olup, bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında ilgili odalar veya TÜRMOB tarafından Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulur.

3.2.2.6. Meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulamasında bu Tebliğ ile düzenleme yapılmayan hallerde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin 12 nci maddesi hükümleri uygulanır.

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,
beyannamenin 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 tamamlaması 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,

ödemeye 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 zammınınin rücuyla konu edilemeyeceği,

Yasa'da gecikme zammına yer verilmediğinden, sorumlu adına düzenlenen ödeme emrinde gecikme zammına yer verilemeyeceği yönünde sonuçlara ulaşılmıştır.