

# SORUMLULUKTAN DOĞAN VERGİ VE CEZALAR İÇİN MESLEK MENSUPLARINA İHTİYATİ HACİZ UYGULANABİLİR Mİ?

Dr. Hasan AYKIN

## I. GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>1</sup> (VUK) mükerrer 227 nci maddesinde, vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporlarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Mezkûr maddede, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen 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 ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun<sup>2</sup> 12 nci maddesi uyarınca, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Bu kapsamda, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

Bu çalışmada, VUK'un 227 nci ve 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile getirilen müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamındaki amme alacakları için meslek mensupları (SMMM ve YMM) hakkında ihtiyati haciz tatbikinin mümkün olup olmadığı konusu, ilgili mevzuat ve yargı kararları çerçevesinde incelenmektedir.

## II. İHTİYATİ HACİZİN UYGULANABİLECEĞİ AŞAMALAR

İhtiyati haciz, amme alacağını korumaya yönelik bir müessesedir. Nitekim söz konusu müessese 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun<sup>3</sup> Birinci Kısımının “*Amme alacaklarının korunması*” başlıklı 2. Bölümünde 13 ila 16 ncı maddelerde düzenlenmiştir. İhtiyati haciz, aynı Bölümde yer alan “*Teminat isteme*” ve “*İhtiyati tahakkuk*” şeklindeki diğer koruma önlemleri ile sebep-sonuç ilişkileri kapsamında iç içe geçmiştir.

İhtiyati haciz tahsil dairesince, idari bir tasarruf olarak re'sen tatbik olunmakta, ayrıca mahkeme kararına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu yönüyle idare açısından etkili ve hızlı bir şekilde uygulamaya konulabilen, ancak mükellef açısından ağır sonuçları olabilen bir koruma önlemidir. Bu nedenle uygulamanın doğru muhataplar hakkında ve gerekli şartların tekemmül etmesi durumunda tatbik edilmesi, aynı zamanda idare ile amme borçlusunun hak ve çıkarlarını bağdaştıracak bir tarzda icra edilmesi önem taşımaktadır<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> 10-12.01.1961 tarih ve 10703 – 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> Nitekim, Seri A 1 No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde yer alan “*Gerek ihtiyati tahakkuka dayalı gerekse diğer nedenlerden dolayı ihtiyati haciz sebeplerinin tayin ve takdirinde tahsil dairesinin ve ihtiyati haciz kararını*

Meslek mensuplarının 3568 ve 213 sayılı Kanunlarda öngörülen müşterek ve müteselsil sorumlulukları kapsamındaki amme alacakları için ihtiyati hacze muhatap olup olmayacakları hususunda ihtiyati haciz uygulamasına konu alacağın bulunduğu aşama önem arz etmektedir. Bu nedenle öncelikle, ihtiyati haczin söz konusu olabileceği aşamalara temas edilecektir.

İhtiyati hacze konu olabilecek amme alacağının bulunabileceği aşamalar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- 1- Henüz tahakkuk etmemiş ancak ileride tahakkuk edecek alacaklar (Bu aşamada ihtiyati haciz öngörülen alacaklar için öncelikle ihtiyati tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesi gerekecektir.)
- 2- Tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi geçmemiş alacaklar,
- 3- Vadesi geçmiş ancak ödeme emri tebliğ edilmemiş alacaklar.

İhtiyati haczin;

- 1- Ödeme emri tebliğ edilen ancak 7 günlük itiraz süresi dolmayan alacaklar,
- 2- Ödeme emrine itiraz sebebiyle yürütmenin durdurulduğu ancak 6183 sayılı Kanun'un 58 inci maddesi hükmü uyarınca gösterilmesi gereken teminatın gösterilmediği amme alacaklarına

da uygulanabileceği yönünde görüş ileri sürülmektedir<sup>5</sup>. Ancak, ödeme emrinin tebliği ile birlikte amme alacağını koruma amaçlı müesseselerin yerini cebri takip amaçlı müesseselere bırakacağı yönündeki görüş<sup>6</sup> tarafımızca daha uygun bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

Vergi dairelerinin ihtiyati haciz uygulamasına yön veren iç mevzuatı niteliğindeki Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin<sup>7</sup> 126 maddesinde yapılan "*Madde 126- İleride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze "İHTİYATİ HACİZ" denir.*" şeklindeki ihtiyati haciz tanımında da idarece hacze konu amme alacakları için üç temel aşamanın esas alındığı anlaşılmaktadır.

### **III. MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK KAPSAMINDAKİ AMME ALACAKLARI İÇİN MESLEK MENSUPLARI HAKKINDA İHTİYATİ HACİZ TATBİKİ**

---

*verecek makamın gereken hassasiyeti göstermesi ve alacaklı amme idaresinin hukuku kadar borçlu hukukunu da koruması gerekmektedir.*" ifadelerine yer verilmek suretiyle, ihtiyati haciz uygulamakla görevli olanların bu yönde dikkati çekilmiştir. Söz konusu Tebliğ, 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Okan Netek, "Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem:İhtiyati Haciz", Yaklaşım, Sayı 230, Şubat 2012.

<sup>6</sup> Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbacı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, İkinci Baskı, Ankara, 1988, Özbacı Vergi Hukuku Bürosu.

<sup>7</sup> Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Aralık 2000, md. 126. (Söz konusu İşlem Yönergesinin yeni versiyonlarına ilişkin taslak çalışmalarda da ihtiyati hacizle ilgili tanımın korunduğu görülmüştür.)

Müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamındaki vergi ve cezalar için meslek mensuplarının tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin hangi aşamasında konuya müdahil oldukları hususu, haklarında ihtiyati haciz uygulanıp uygulanamayacağı, uygulanacaksa hangi aşamadaki amme alacakları için uygulanabileceği konusunda belirleyici niteliktedir.

4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğde<sup>8</sup>, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, **vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı** belirtilmiştir.

YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları kapsamında müşterek ve müteselsil sorumluluklarına ilişkin takibatın başlama zamanına ilişkin düzenleme ise 18 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği<sup>9</sup> II-B/2 kısmında düzenlenmiştir. Buna göre, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, **vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır.**

21.05.2005 tarihli muktezada da, 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 başlanılmasının gerektiği, YMM'lerin sorumluluğunun ödemeye yönelik bir sorumluluk olduğu hususu belirtilmiştir.

Ancak idarenin yukarıda yer verilen, vergi dairelerince yapılacak olan takibatın, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacağı şeklindeki düzenleme ile çelişik mahiyet arz eden muktezaları bulunmaktadır. Örneğin Gelirler Genel Müdürlüğü 21.11.2000 tarihli bir muktezada<sup>10</sup>, yeminli mali müşavir hakkında Maliye Başmüfettişi tarafından sürdürülen incelemede, 6183 sayılı Kanunun 13 ve 17 nci maddeleri ile 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesi gereğince müteselsil sorumluluktan dolayı yeminli mali müşavir hakkında beşyüzmilyar lira üzerinden ihtiyati haciz ve tahakkuk uygulanmasına ilişkin işlemlerin Bakanlıkça da uygun bulunduğu belirtilmiştir. Söz konusu muktezada, benzer bir olayda Danıştay 11. Dairesince verilen 30.10.1995 gün ve E:1995/248, K:1995/2809 sayılı Kararda yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarından dolayı haklarında ihtiyati haciz uygulanacağına hükme bağlanması idarenin uygulamasını destekleyen bir argüman olarak değerlendirilmiştir.

Başka bir Muktezada<sup>11</sup> ise “*Bilindiği üzere, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde düzenlenmiş olan sorumluluk nedeniyle Yeminli Mali Müşavirler hakkında 6183 sayılı*

<sup>8</sup> 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü, 21.11.2000 tarih B.07.0.GEL.0.32/3224-451/55604 sayılı mukteza. (Aktaran, Mahmut Vural, KDV İade Rehberi Muktezalar ve Danıştay Kararları 2. Cilt, 5. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Aralık 2012, s. 811-812).

<sup>11</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü, 27.02.2001 tarih B.07.0.GEL.0.32/3224-1015/12095 sayılı mukteza. (Aktaran, Mahmut Vural, a.ge., s. 813).

*Kanunun 9, 13 ve 17. maddeleri uyarınca, teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır.” ifadelerine yer verilmiştir.*

Söz konusu muktezalar vergi idaresinin, henüz tahakkuk etmemiş sorumluluk kapsamındaki amme alacakları için de meslek mensupları için ihtiyati haciz tatbikini mümkün gördüğüne işaret etmektedir.

Yargı organlarının, meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamındaki amme alacakları için ihtiyati haciz işlemine muhatap olup olmayacakları yönündeki kararları zaman içinde değişim göstermiştir. İlk önceleri meslek mensuplarının sorumluluk kapsamındaki amme alacakları için de ihtiyati haciz tatbikine muhatap olabilecekleri yönünde karar verilirken, son yıllardaki kararlarda tahakkukun kesinleşmesi ve hatta amme alacağının vadesinin de geçmiş olması şartları birlikte aranmaya başlamıştır.

Danıştay 9. Dairesi<sup>12</sup> 1995 yılında verdiği bir kararda, düzenlediği tasdik raporuna istinaden katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı ve bu halin kaçakçılık cezası kesilmesi gerektirdiğinin inceleme ile saptandığı ileri sürülerek, inceleme raporundaki tespitlere göre yeminli mali müşavirin malları üzerine haciz uygulanması ile ilgili ihtilafta, müşterek ve müteselsil sorumluluktan dolayı davacının mallarına uygulanan ihtiyati haciz işleminde isabetsizlik bulunmadığı yönünde hüküm tesis etmiştir. Danıştay 11. Dairesi de 1995 yılında, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarından dolayı haklarında ihtiyati haciz uygulanacağına ilişkin karar vermiştir<sup>13</sup>.

Danıştayın meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluklarından dolayı haklarında ihtiyati haciz uygulanacağına ilişkin görüşü önemli bir değişim göstermiştir. Örneğin, İstanbul 7 nci Vergi Mahkemesine<sup>14</sup> yansıyan bir ihtilafta, idarenin bir YMM hakkında haksız KDV iadesi alınmasına sebep olduğundan bahisle henüz inceleme aşamasında ihtiyati haciz uyguladığı, davaya bakan İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin, daha inceleme aşamasında YMM için ihtiyati haciz kararı alınması ve teminat istenilmesini hukuka aykırı görmeyerek YMM'nin konuya ilişkin itirazını reddettiği davanın temyizi üzerine Danıştay 9. Daire<sup>15</sup>, YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının kapsamını irdeleyerek, söz konusu müşterek ve müteselsil sorumluluğun, “borçtan sorumluluk” olduğunu belirterek, **YMM'lerin tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş alacağın tahsil edilememiş kısmından sorumlu olduğuna vurgu yapmıştır.** Kararda ayrıca, amme alacağını korumaya yönelik önlemlerin asıl muhatabının amme borçluları<sup>16</sup>, başka bir deyişle verginin mükellef ve sorumluları olduğundan bahisle, esas amme borçlusu olmayanlar adına teminat isteme ve ihtiyati haciz gibi amme alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanabileceğine dair bir açıklık da bulunmadığından, YMM hakkında tesis edilen ihtiyati

<sup>12</sup> Danıştay 9. Daire 20.02.1995 gün E:1995/247, K:1995/310.

<sup>13</sup> Danıştay 11. Daire 30.10.1995 gün E:1995/248, K:1995/2809

<sup>14</sup> İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 14.05.2010 gün E:2009/2198, K:2010/1241.

<sup>15</sup> Danıştay 9. Daire 30.10.2013 gün E:2010/7589, K:2013/9034 ve ayın gün E.2010/7594, K:9030 sayılı Kararları.

<sup>16</sup> 6183 sayılı Kanunun 3. Maddesi uyarınca amme borçlusu/borçlu: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade etmektedir.

haciz ve teminat istenilmesine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmediği yönünde hüküm verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla meslek mensubu (SMMM) adına da düzenlenen ödeme emirlerinin dava konusu yapıldığı işlemle ilgili olarak verdiği Kararda<sup>17</sup>, imza ve tasdikten doğan sorumlulukla ilgili takibe vergi mükellefi hakkındaki tahakkukun kesinleşmesinden sonra başlanacağı yönündeki tebliğlere atıfta bulunduktan sonra:

*“Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumludur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensubunca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır. Kaldı ki, bir borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlulukta müteselsil borçlular, tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş alacağın tahsil edilmemiş kısmından asıl borçluya rücu olanağı bulunmak üzere sorumlu tutulduğundan, yükümlü sıfatıyla ödenmesi gereken bir borcun tarafın olamazlar. **Tüm bu nedenlerle, vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, vadesi geçmiş kamu alacağından**<sup>18</sup> Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir.”*

*Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddalarının Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesi ve bu konuda yürürlüğe konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durumda gözetilmek suretiyle ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptaline ilişkin ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”*

demek suretiyle meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamındaki borçlarının takibinin ancak tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacağı için mümkün olduğu hususuna vurgu yapmıştır.

Dolayısıyla son dönemde verilen kararlardan da hareketle, meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluktan doğan borçları için takip işlemlerinin ancak tahakkuk edip vadesi geçmiş amme alacakları için başlatılabileceği yönündeki görüşün ağırlık kazanmaya başladığı söylenebilir.

Yukarıda yer verilen kararlarda, meslek mensupları için müşterek ve müteselsil sorumluluktan doğan vergi ve cezalar için meslek mensupları nezdinde koruma amaçlı veya icrai nitelikteki takip ve tahsilata ilişkin uygulamalar için tahakkukun kesinleşmesi ve amme alacağının vadesinin geçmiş olması şartları birlikte aranmaktadır. Yargı kararlarında tahakkukun kesinleşmesi şeklindeki şartın aranması, 18 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ve 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğde belirlenen **vergi dairelerince**

<sup>17</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 20.10.1013 gün E: 2012/66, K:2013/326.

<sup>18</sup> Konuya vurgu amacıyla tarafımızdan koyu olarak yazılmıştır.

**yapılacak olan takibatın, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacağı** şeklindeki düzenlemelerle uyumludur.

#### **IV. SONUÇ**

Gerek 3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesi gerekse VUK'un mükerrer 227 nci maddesi kapsamında söz konusu olan müşterek ve müteselsil sorumluluk konusu vergi ve cezalar için meslek mensupları hakkında ihtiyati haciz uygulaması yapılıp yapılamayacağı hususu yukarıdaki bölümlerde tartışılmıştır. Bu kapsamda;

- 1- Sorumluluk kapsamındaki vergi ve cezalar için meslek mensupları hakkında yapılacak takibat işleminin tahakkukun kesinleşmesinden sonra başlamasının öngörölmüş olması nedeniyle, tahakkuku kesinleşmemiş sorumluluk kapsamındaki amme alacakları için meslek mensupları hakkında ihtiyati haciz uygulamasının çalışmada zikredilen Tebliğlere aykırı olduğu,
- 2- İdarenin çalışmada zikredilen tebliğlerde ortaya koyduğu sorumluluktan doğan amme alacakları için meslek mensupları hakkındaki "takibatın tahakkukun kesinleşmesinden sonra başlayacağı" ilkesi ile çelişir mahiyetteki muktezalarının bulunduğu, ancak son dönemde yargı kararlarında tahakkukun kesinleşmesi şartının aranmaya başlandığı hususu dikkate alınarak tahsil dairelerinin görüşünü ve uygulamalarını konuyla ilgili çıkarılmış ikincil mevzuatla uyumlu hale getirmesi gerektiği

düşünülmektedir.