

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA MALİ MÜŞAVİRLERİN
VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SORUMLULUĞU**

**THE LIABILITY OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN TAX
LAW IN THE LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS**

Prof. Dr. Murat BATI*

Av. Devrim Doğa DİNÇER**

ÖZ

Vergi alacağının etkin şekilde tahsilini sağlamak amacıyla vergi hukukunda, mükellef dışında bazı üçüncü kişilere de sorumluluk yüklenmiştir. Bu kapsamda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere, vergi ziyanına sebebiyet verilmesi hâlinde müşterek ve müteselsil sorumluluk öngörülmüştür. Beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve dayanak belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi

murat.bati@omu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-3615-6851

** Avukat

av.dogadincer@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-6193-1875

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

ve müteselsilen sorumludur. Çalışmada, mali müşavirlerin söz konusu sorumluluğunun hukuki niteliği, kapsamı ve sınırları; mükellef ve vergi sorumlusu kavramları çerçevesinde ele alınmış, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin görev, yetki ve sorumlulukları arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Ayrıca, Danıştay'ın güncel içtihatları ışığında, meslek mensuplarının sorumluluğunun vergi ziyayı ile sınırlı olduğu, beyannameler ile defter ve belgeler arasındaki uyumsuzluklardan doğduğu ve tasdik kapsamı dışında genişletilemeyeceği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Mali Müşavirlerin Sorumluluğu, Vergi Ziyayı, Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk, Ödeme Emri

ABSTRACT

In order to ensure the effective collection of tax claims, tax law imposes liability on certain third parties in addition to the taxpayer. In this context, pursuant to Repeated Article of 227 of the Tax Procedure Law No. 213 and the Law No. 3568 on Certified Public Accountancy and Sworn-in Certified Public Accountancy certified public accountants and sworn-in certified public accountants are subject to joint and several liability where a tax loss occurs. Certified public accountants who sign tax returns or prepare audit reports are jointly and severally liable with the taxpayer for any tax loss, penalties, and late payment interest arising from discrepancies between the information contained in the signed returns or audit reports and the accounting records and supporting documents. This study examines the legal nature, scope, and limits of the such liability of certified public accountants within the framework of the concepts of taxpayer and tax responsible party, while also highlighting the differences between the duties, powers, and responsibilities of certified public accountants and sworn-in certified public accountants are highlighted. Furthermore, in light of the current case law of the Council of State, it is assessed that the liability of members of the profession is limited to tax losses, arises from inconsistencies between declarations and accounting records and supporting documents, and cannot extend beyond the scope of certification.

Keywords: Tax Procedure Law, Liability of Certified Public Accountants, Tax Loss, Joint and Several Liability, Payment Order.

GİRİŞ

Kamunun normal gelirleri arasında sayılan **vergi**, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla ve maliye politikası aracı olarak

kullanılan gerek merkezi yönetim gerekse yetki verilen *-belediyeler gibi-* diğer kamu kurum ve kuruluşlar tarafından tahsil edilen hem cebri hem de karşılıksız olan en önemli kamu geliridir (Batı, 2025: 41). Vergilere ilişkin *-beyanname verme, bildirimde bulunma vs.-* yükümlülüklerin yerine getirilmemesi bazı yasal müeyyidelerle karşı karşıya kalınması sonucunu doğurur ki bu da vergilerin **cebri olma** özelliğini gösterir.

Diğer taraftan 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesine **vergi ödevi** başlığı verilmesine karşın bu başlık sadece vergileri değil; resim, harç ve benzeri gelirleri yani kamusal güce dayalı tüm mali yükümlülükleri kapsamaktadır. İlaveten 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)¹ 1'inci maddesi de vergiden başka diğer amme alacaklarını kapsayarak **vergileme** kavramını birçok kamu alacağına teşmil etmiştir. Bu anlamda vergilemeden sadece vergiler anlaşılmamalı bilakis birçok kamu alacağı anlaşılmalıdır. Zira aşağıda bahsi geçen sorumluluk kavramına nelerin dahil olacağı hususu da bu anlamda oldukça önemlidir.

Ayrıca vergi hukukumuzda üzerine vergi borcu düşen kişilere mükellef; alacaklı vergi idaresine karşı bazı yükümlülükler açısından muhatap olan kişiye ise vergi sorumlusu adı verilmektedir. Genel olarak hem mükellefe hem de sorumluya vergi yükümlüsü denilse de *-ki VUK m. 8'de "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir"-* iki kavram da mevzuatımızda ayrı şekilde tanımlanarak vergi ödevlerinin kısmen ya da tamamen zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi nedeniyle muhtelif müeyyidelerle karşı karşıya kalmaktadırlar. İşin özü itibarıyla ödenecek verginin aslı mükelleften; cezaları ise sorumlusundan istenebilmekle birlikte bazı durumlarda sorumlular, müstereken ve müteselsilen mükellefle birlikte sorumlu olabilmektedir.

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>.

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Özellikle 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu² kapsamında yetki ve sorumlulukları düzenlenen serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ile yeminli mali müşavirlerin (YMM) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi ile müşterek ve müteselsil sorumlulukları hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla bu çalışmada serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin müteselsil ve müşterek sorumlulukları yargı içtihatları dikkate alınarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. İlaven bu çalışmada serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirleri birlikte ifade etmek için **mali müşavir** ifadesi kullanılmış olduğunu belirtmek isteriz.

I. VERGİ YÜKÜMLÜSÜ

Vergi hukukunda iki taraf mevcuttur; **vergi alacaklısı**³ ve **vergi borçlusu**⁴. Vergi alacaklısı kamu idaresini; vergi borçlusu ise mükellef ve sorumluları ifade etmektedir. Vergi borçlusu, amme borcunu⁵ kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir. Vergi borçlusunun, vergiyi

² 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>.

³ 6183 sayılı Kanun m. 3 uyarınca **alacaklı amme idaresi terimi** "Devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri" gösterir. 6183 sayılı Kanun m. 1'de de alacaklı amme idarelerinin devlet, belediye ve il özel idareleri olduğu belirtilmiştir. 3'üncü madde de bunu teyit eder şekilde yazılmıştır (Bati, 2025: 637).

⁴ 6183 sayılı Kanun m. 3 uyarınca **amme borçlusu** "Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini" ifade eder. Buna göre amme alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilcilerini, mirasçıları, mükellefleri, her türlü vergi sorumlularını, kefil ve yabancı kişi ve kurumların temsilcilerini ifade eder (Bati, 2025:637).

⁵ 6183 sayılı Kanun m. 1'de geçen **amme alacağı** tabiri "Kanundaki terimler" kenar başlıklı madde 3'te "Bu kanundaki amme alacağı terimi: 1'inci ve 2'nci maddeler şümülüne giren alacakları" ifade eder. Mezkûr fıkradan dolayı 6183 s.K. m. 1 ve m. 2'de geçen **alacaklar, amme alacağı** mahiyetindedir. Yargı kararlarında ve akademik çalışmalarda **amme alacağı** yerine sıklıkla **kamu alacağı** kavramı da kullanılmaktadır (Bati, 2025:636).

ödeme görevinden başka defter tutma, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, belgeleri saklamak gibi çeşitli şekli ödevleri de olabilmektedir.

İşte hem maddi hem de şekli ödevi olan kişiye **vergi yükümlüsü** denir (Öncel vd., 2021: 72). **Erginay'a** göre (1981:51) **vergiden doğan hukuki ilişki**, bir alacak-borç ilişkisidir; bir alacak veya borcun meydana gelmesi için esas itibariyle iki tarafın bulunması gerekir. Vergi ilişkisinde taraflardan biri vergi alacaklısı, diğeri ise vergi borçlusudur. Her iki tarafın da yetki ve ödevleri kanundan doğar.

Vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarına **vergi alacaklısı** denir. Vergilendirme yetkisi ülkemizde devlete ya da yetkilendirdiği kişilere aittir. **Vergi borçlusu** ise **mükellef** ile sorumlu başlıkları altında aşağıda açıklanmıştır.

A. Vergi Mükellefi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde **mükellef** “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. VUK m. 8'de **mükellef ile sorumlu** tanımlanmış ve Türk vergi sistemi kapsamında yer alan kanunlarda ise kimlerin mükellef olduğu ayrıca belirtilmiştir.

Buna göre kendi vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getiren kişi mükelleftir. **Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için** vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmesi ve verginin o kişinin mal varlığında azalma yaratması gerekmektedir (Özyer, 2014: 40).

Vergi mükellefi, maddi vergi kanunlarına göre gerçek ya da tüzel kişi olabilir hatta 5520 sayılı KVK m. 2/7'de **tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları da mükellef sayılabilir**. Buna göre kendi kanunlarında mükellefin kimlerin olduğu net bir şekilde belirtilmişse herhangi bir tereddüte mahal vermeden onun mükellef olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Batı, 2025: 149).

B. Vergi Sorumlusu

Vergi hukuku alanında **sorumluluk** kavramı, kendisi mükellef olmadığı halde, mükellefle olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır. Nitekim 213 sayılı VUK'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*" şeklinde tanımlanmıştır. Burada vergi sorumlusunun tanımı genel olarak yapılmış olup bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir (Batı, 2025: 150).

Dolayısıyla, **vergi sorumlusu** kavramı; başkasının vergisini **keserek ödemekten** sorumlu olanları ifade eden *vergi kesen durumundaki vergi sorumlusunu*, başkasının vergisini **kendi malvarlığından ödemekten** sorumlu olanları ifade eden ***fer'i vergi borçlusu*** durumundaki vergi sorumlusunu ve başkasının **şekli vergi ödevlerini** doğru yapmaktan **sorumlu olanları** ifade eder (Gerçek, 2005: 161; Özyer, 2014: 41).

VUK m. 8'de "*bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*" denilerek kanun yazma tekniğine uygunluk sağlanmış hem de ileride ortaya çıkabilecek ihtilaflar önlenmeye çalışılmıştır (Batı, 2025: 149).

Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi, vergi sorumlusudur. Birçok durumda vergi sorumlusu, mükellefin yerine verginin ödenmesi bakımından sorumlu olabilmektedir. Vergi uygulamalarında **sorumluluk** kavramı, kendisi

mükellef olmadığı halde, mükellef ile ilişkisi nedeniyle vergilendirmeye dair ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişilerin sorumlu olmasını ifade eder.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sorumluluk halleri:

- 1) *Mükelleflerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu (VUK m. 10),*
- 2) *Kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanların vergi sorumluluğu (VUK m. 11) (Çeşitli Kanunlarda tevkifat sorumluluğu getirilmiştir.)*
- 3) *Mirasçılardan vergi sorumluluğu (VUK m. 12),*
- 4) *Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların vergi sorumluluğu (VUK m. 251),*
- 5) *Tasfiye memurları ve iflas idaresinin vergi sorumluluğu (VUK m. 10, 6183 sayılı Kanun m. 33, 5520 sayılı KVK m. 17)* şeklinde sayılabilir.

Kefillerin sorumluluğu ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un⁶ 11'inci maddesinde, 213 sayılı VUK kapsamı dışındaki kamu alacaklarından kanuni temsilcilerin sorumluluğu 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde, limited şirket ortaklarının sorumluluğu 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde düzenlenmiştir (Balcı, 2023: 225).

1. Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil (zincirleme) borç ilişkisi, borç ilişkilerinde özel bir durumu teşkil etmektedir. Bir borç ilişkisinde, borçlu ve alacaklıdan oluşan iki taraf bulunur. **Müteselsil borçluluk**, alacaklının istediği borçluya borcun tamamının ödenmesini talep edebildiği, her bir borçlunun da alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olduğu borç ilişkisidir. Diğer bir ifadeyle bir alacaklı ile birden çok borçlu

⁶ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8469.pdf>.

arasında mevcut olan ve borç ödenene kadar borçluların borcun tamamından sorumlu olduğu borç ilişkisidir. Borç, bir kere ödenmekle son bulur (Arat, 2018: 326) ve borçlulardan birinin tüm borcu ödemesi durumunda diğer borçlular da borçtan kurtulmaktadır. Müteselsil borçluluk vergi idaresinin işini kolaylaştırmaktadır.

Kanun koyucu kamu alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla asıl borçlu olan kişinin dışında, kamu alacağının doğması ile bir şekilde ilgisi bulunan *-meslek mensuplarının sorumluluğu yönünden mesleki özenin gerektirdiği sorumluluğu yerine getirmeme gibi-* kişileri de asıl borçtan sorumlu tutmuştur.

Diğer taraftan vergilendirmeye ilişkin özel sözleşmeler, istisnalar dışında, vergi dairelerini bağlamadığından, vergi hukukunda müteselsil sorumluluk sadece kanundan doğmaktadır. Başka bir ifadeyle, mükellef ya da vergi sorumluları sözleşme ile müteselsil sorumluluk yaratamazlar (Balcı, 2023: 620).

2. Vergi Hukukunda Müsterek Sorumluluk

Vergi borcundan dolayı ***müsterek sorumluluk***, alacaklı vergi idaresine amme alacağını birden fazla kişiden isteme imkânı veren sorumluluk türüdür. Ancak alacağın istenmesi belli bir sırayla olmaktadır. Örneğin ödeme emirlerinin düzenlenme sebepleri arasında en sıklıkla karşılaşılan kanuni temsilci (VUK m. 10) ve ortağın sorumluluğuna (6183 sayılı Kanun m. 35) gidilebilmesi için öncelikle borcun asıl borçludan istenilmesine rağmen ödenmemesi ya da ödenmeyeceğinin anlaşılması şarttır. Bu sıraya uymadan düzenlenen ödeme emirleri hukuka aykırıdır (Aydemir, 2025: 599).

II. MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞUNUN KAPSAMI

Anayasa m. 73 uyarınca kamu giderlerinin finansmanı için vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin alınması emredilmiştir. Söz konusu mali yükümlülüklerin vaktinde gereği gibi yerine getirilmemesi halinde cebren tahsili gerekmektedir. Tahsilinde kamu yararı

bulunan kamu alacaklarının kendine özgü nitelikleri hasebiyle cebren takip ve tahsil usulünde imtiyazlı hükümler ihdas olunmuştur. Kamu alacaklarının cebren takip ve tahsiline ilişkin usul ve esaslar, temelde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile düzenlenmekle birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında da kamu alacağının tahsilini güvenceye almaya yönelik birtakım müesseseler öngörülmüştür. VUK mük. m. 227 hükmü ile meslek mensupları için öngörülmüş müşterek ve müteselsil sorumluluk müessesesi, mezkûr güvence müesseseleri arasında özel önemi haizdir.

Mali müşavirlerin sorumluluğuna ilişkin düzenleme 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun⁷ 2'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre 3568 sayılı Kanun m. 2

“A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) 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.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

⁷ 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>.

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

*Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara **serbest muhasebeci mali müşavir** denir.*

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.” şeklindedir.

Madde hükmünde serbest muhasebeci mali müşavirlik ile yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu belirtilmektedir.

Buna göre 3568 sayılı Kanun ile işletmelerde faaliyet ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir şekilde işleyişi, faaliyet sonuçlarının mevzuat çerçevesinde denetlenmesi ve değerlendirilmesi ile gerçek durumun ilgileri ve resmi mercilerin istifadesine tarafsızca sunulması ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere esasların düzenlenmesi amaçlanmıştır. Mesleğin konusunu düzenleyen 2’nci madde ile serbest muhasebeci mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak ve beyannamelerini düzenlemekle yetkili kılınmış iken yeminli mali müşavirler, tasdikle yetkili kılınmıştır. Ayrıca belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek de madde kapsamında yer almıştır.

III. MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu VUK mük. m. 227 ile hükme bağlanmıştır. Mezkur hüküm ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun’a göre yetki almış serbest muhasebeci,

serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye; mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya; muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu vb. hükümlerden yararlanılmasını tasdik raporunu ibraz şartına bağlamaya; tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya; uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. VUK mük. m. 227 uyarınca ***beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve dayanak belgelere uygun olmayışından kaynaklanan vergi ziyanına bağlı salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu*** tutulmuştur.

Meslek mensupları için öngörülen müşterek ve müteselsil sorumluluk, vergi ziyanına bağlı salınacak vergi, ceza ve gecikme faizi ile sınırlı olup madde metninde gecikme zammına yer verilmemiştir. 6183 sayılı Kanun'da cezalardan ayrı olarak sayılan ve vergi cezaları üzerinden ayrıca hesaplanmayacağı kural olan gecikme zammının, ceza içinde ve sorumluluk kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmemektedir (Çitil, 2021: 293). Zira meslek mensupları için mükellefin işlemiş olduğu genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinden sorumluluk öngörülmemiştir (Yüce vd., 2022: 110). Dolayısıyla beyanname verilmemesi nedeniyle gerçekleştirilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezaların bu kapsamda değerlendirilmesi ve VUK mük. m. 227 hükmüne istinaden mali müşavirden istenmesi de olanaklı değildir (Çitil, 2021: 293).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Konuyla alakalı **Danıştay 9. Dairesi, 13.06.2019 Tarih ve E.2016/8142, K.2019/2490** sayılı kararı⁸ ile “*mükellef tarafından yapılan ödemelerin banka veya benzeri finans kurumu yerine nakit ödendiğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında davacının müteselsil sorumluluğu bulunduğundan söz edilemeyeceği*” yönündeki Vergi Mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmuştur.

İlaveten **Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2020 Tarih ve E.2016/3504, K.2020/2151** sayılı kararında⁹ Vergi Mahkemesince “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükümlerinin uygulandığı görülmüş ise de, T.C. Anayasası'nın 38. maddesinde belirtilen cezaların şahsiliği ilkesine göre, tekerrürün dayanağının asıl borçlu şirketin daha önceki bir fiili olup, davacı tarafından daha önce vergi ziyaına sebebiyet verilen bir fiil bulunmadığından tekerrür dolayısıyla artırılan kısımdan yeminli mali müşavirin sorumlu tutulamayacağı*” yönündeki kısmen iptale ilişkin hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmediği belirtilmiştir.

Her ne kadar Yüksek Mahkemece yapılan değerlendirme, yetki üzerinden şekillenmişse de sonucu itibarıyla yerinde görülen kararın, tekerrür nedeniyle arttırılan kısımdan mali müşavirin sorumlu tutulamayacağı yönündeki gerekçesine katılmaktayız. Benzer yönde **Danıştay 9. Dairesi, 25.03.2025 Tarih ve E.2024/4366, K.2025/977** sayılı kararı¹⁰ da bulunmaktadır.

⁸ Danıştay 9. Dairesi, 13.06.2019 Tarih ve E.2016/8142, K.2019/2490 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.01.2026).

⁹ Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2020 Tarih ve E.2016/3504, K.2020/2151 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.01.2026).

¹⁰ “...ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin tahsili amacıyla davacı adına müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık, temyize konu kararda ise hukuka uyarlık bulunmamıştır. Ancak yeniden verilecek kararda ödeme emirleri içeriği borçlardan, geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezalarının bir katı aşan kısmı ile vergi ziyai cezalarına tekerrür uygulanan kısımları dikkate alınarak, borcum yoktur kapsamında incelenerek bir karar verilmesi gerekmektedir.”

Diğer taraftan VUK mük. m. 227 hükmüne benzer bir düzenleme ihtiva eden 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu m. 8/A hükmü uyarınca serbest muhasebeci mali müşavirler, ***iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğruluğundan sorumlu olup rapor kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.***

A. Sorumluluğun Niteliği

VUK m. 8 uyarınca ***mükellef***, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ya da tüzel kişi iken ***vergi sorumlusu***, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmamasına rağmen verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Ancak 3568 sayılı Kanun'da öngörülen ***sorumluluk, Danıştay 9. Dairesi, 26.05.2014 Tarih ve E.2011/1590, K.2014/2997*** sayılı kararında¹¹ ifade edildiği üzere VUK'un "vergi sorumluluğu" müessesesi ile aynı nitelikte değildir. Zira yeminli mali müşavirler için öngörülen ***sorumluluk, belge ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp vergilendirmeye esas belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına ve kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yöneliktir.***

Yeminli mali müşavirler için vergi idaresi lehine ön denetim ve uygunluk denetimi yapma yükümlülüğü öngörülmüştür (Tekin ve Çelikkaya, 2022: 64). Kapsamı itibarıyla serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluğu "***uygunluk sorumluluğu***" yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ise tasdik işlemleri nedeniyle "***doğruluk sorumluluğu***" olarak nitelendirilmektedir (Yüce vd. 2022: 109-110).

¹¹ Danıştay 9. Dairesi, 26.05.2014 Tarih ve E.2011/1590, K.2014/2997 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.01.2026).

VUK mük. m. 227 hükmünde öngörülen sorumluluğu, “**mali sorumluluk**” olarak nitelendiren **Danıştay 9. Dairesi, 11.03.2025 Tarih ve E.2025/911, K.2025/737** sayılı kararında¹²: “**mali sorumluluk zararı veren kişinin malvarlığından karşılanmasına ilişkin bir sorumluluktur...mükellefler sözleşmeyi muhasebecilik şirketleri ile imzalamakta, beyannameyi veren/tasdik raporunu hazırlayan ise şirketin temsilcisi olarak serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmakta, dolayısıyla verilen muhasebe hizmeti, şirket bünyesinde verilmektedir. Bu durumda yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, hak ve borçlara sahip olan şirketin mali sorumluluğuna gidilebilecek olup, borcun şirketten tahsil edilmesi durumunda özel hukuk ilişkisi içerisinde şirketin meslek mensubuna rücu edebileceği, tahsil edilememesi durumunda ise idarece kanuni temsilcilerden takip ve tahsili yoluna gidilebileceği**” ifade olunmuş ve hizmetin şirket bünyesinde verilmiş olması halinde şirketin mali sorumluluğuna gidilebileceğine dikkat çekilmiştir.

En nihayetinde şirket bünyesinde olsun olmasın serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan bahsedilebilmesi için gerçekleştirilen muhasebe faaliyeti dolayısıyla imzalanan beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve dayanak belgelere uygun olmaması ve nihayetinde vergi ziyayı meydana gelmiş olması gerektiği kanaatindeyiz.

B. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227’nci maddesi uyarınca serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM), beyannamelerin imzalanması ve imzalanan beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak

¹² Danıştay 9. Dairesi, 11.03.2025 Tarih ve E.2025/911, K.2025/737 Sayılı Karar; Aynı Yönde: Danıştay 9. Dairesi, 11.03.2025 Tarih ve E.2025/910, K.2025/738 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 05.01.2026).

vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağına hükmedilmiştir.

Bu kapsamda SMMM'lerin sorumluluğu, müşterek ve müteselsil sorumluluktur. Daha basit bir ifadeyle alacaklı idare, alacağın tahsili açısından mükellef ya da SMMM'den birine giderek **tüm alacağı** tahsil etme hakkına sahiptir.

Sorumluluk kapsamında bulunan amme borcu, 3568 sayılı Kanun m. 2 ile düzenlenen mükellefi temsilen yaptıkları ödevlerin kusurlu bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizinden dolayı amme alacaklısı, idareye karşı sorumluluktan kaynaklanmaktadır. Bu sorumluluk, mali müşavirin düzenlediği beyanname, beyannamedeki matrah bilgileri ve dayandığı belgelerdeki eksiklik ya da yanlışlığın, vergi ziyana sebebiyet vermesi nedeniyle doğar (Çitil, 2021: 351).

Lakin burada bahsi geçen sorumluluk şekli ödevlere ilişkin bir sorumluluktur. Örneğin mükellef tarafından düzenlenen belgeler ile SMMM tarafından düzenlenen belgeler arasında mesleki bilgi ve özen kapsamında anlaşılamayan VUK m. 359 kapsamındaki sahte belgelere ilişkin tarh edilen vergi ve cezalardan dolayı SMMM'lerin sorumlulğundan bahsedilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan mükellef tarafından verilmesi gereken beyannamelerin verilmemesi nedeniyle kesilecek usulsüzlük cezalarından dolayı VUK mük. m. 227 kapsamında mali müşavirlerin sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak verilen beyanname nedeniyle sonradan ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılmışsa ziyaa uğratılan vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi, sorumluluk hükümleri gereği mali müşavir takibe alınır (Çitil, 2021: 352).

VUK mük. m. 227 hükmü ile verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ¹³ yürürlüğe konulmuştur. 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ'in "*Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları*" başlıklı dördüncü bölümünde: beyannamelerin 3568 sayılı Kanun'un 2/A-a maddesindeki hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacağı, meslek mensuplarının, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumlu oldukları, ***bilerek kullandıkları yahut harici araştırma gerektirmeksizin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu tutulacakları, miktar veya tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu ya da iş hacmiyle mütenasip olmayan belgelerle ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin de sorumluluk kapsamında değerlendireceği*** belirtilmiştir.

Böylesi bir belgenin mevcudiyeti halinde mükelleften doğruluğunun tespitini isteme hakkı bulunan meslek mensubunun ikna olması yahut mükellefin bir tespitte bulunmaması durumunda keyfiyetin vergi dairesine yazılı olarak beyanname verme süresi sonuna kadar bildirilmesi mezkûr sorumluluğu ortadan kaldırmaktadır.

Sorumluluğun tespitinde vergi ziyaının varlığı yeterli kılınmıştır. Nitekim VUK mük. m. 227 hükmü ile mükelleften bağımsız bir sorumluluk öngörülmüş, madde hükmünün tatbikinde vergi ziyaının ağır nitelikte oluşu yahut kişinin vergi yükümlüsü olması gibi koşullar aranmamıştır (Demirkıran, 2024: 153).

4 Sıra No'lu Genel Tebliğ'in "Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tespiti" başlıklı beşinci bölümünde, matrah farkı tespit edilmesi ha-

¹³ 29.06.1997 Tarih ve 2304 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23034.pdf>.

linde denetim elemanlarınca matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkinin kendisinin de bilgisine başvurulması suretiyle net bir biçimde ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir.

Bu itibarla mükellef hakkındaki tespitler yeterli olmayıp **serbest muhasebeci mali müşavirin gerçekleştirdiği muhasebe faaliyeti üzerinden hangi eylem ya da ihmalden ötürü ne suretle sorumlu tutulduğunun açık ve somut tespitlerle ortaya konulması** şarttır.

Nitekim **Danıştay 3. Dairesinin, 16.04.2025 Tarih ve E.2024/910, K.2025/1942** sayılı kararında¹⁴: “serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik faaliyeti yürüten meslek mensubu olan davacının imzaladığı beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ziyaa uğratılmış bir vergi bulunması halinde sorumlu olacağı dikkate alındığında, **bu yönde bir saptama bulunmaksızın ziyaa uğratılan vergiden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması suretiyle düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinin hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceği**” ifadesiyle bu hususa dikkat çekilmiştir.

Benzer şekilde **Danıştay 9. Dairesinin, 04.10.2023 Tarih ve E.2022/1964, K.2023/3382** sayılı kararına¹⁵ konu olayda, müteselsil sorumlu sıfatıyla serbest muhasebeci mali müşavir davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece, yargı kararı ile iptal edilen tahakkuk fişleri nedeniyle dayanaksız kalan ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir. Karara karşı yapılan istinaf kanun yolu başvurusu, VUK mük. m. 227 hükmünde öngörülen

¹⁴ Danıştay 3. Dairesi, 16.04.2025 Tarih ve E.2024/910, K.2025/1942 Sayılı Karar; Aynı Yönde: Danıştay 3. Dairesi, 11.04.2025 Tarih ve E.2023/7948, K.2025/1797 Sayılı Karar; Danıştay 3. Dairesi, 11.04.2025 Tarih ve E.2024/2133, K.2025/1799 Sayılı Karar; Danıştay 3. Dairesi, 11.04.2025 Tarih ve E.2023/7954, K.2025/1798 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi 05.01.2026).

¹⁵ Danıştay 9. Dairesi, 04.10.2023 Tarih ve E.2022/1964, K.2023/3382 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 05.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

sorumluluğun **“defter kayıt ve belgeler ile beyannamelerin birbirleriyle tutarsız olmasından kaynaklanan bir sorumluluk”** olduğu, “ödeme emirlerinin ise, verilen beyannamelerdeki vergi kaybının nasıl oluştuğu ve beyannameler ile belgeler arasında vergi ziyasına neden olacak şekilde bir aykırılık bulunup bulunmadığı hususlarının tespit edilmesinden değil, ... Ltd. Şti’nin düzenlediği faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğundan ve davacının bu durumu bilmesi, bildirmesi gerektiğinden bahisle düzenlendiği, bu durumda davacının 213 sayılı Kanun’un mükerrer 227. maddesi kapsamında sorumluluğunun olduğu yönünde davalı idarece yapılmış bir tespit bulunmadığı” gerekçesiyle reddedilmiş, temyizden de onanmıştır.

İlaveten Danıştay bir kararında¹⁶ tespitlerin varsayıma dayalı olması nedeniyle serbest muhasebeci mali müşavir adına düzenlenen ödeme emirlerinin temyize konu kısmının iptali gerektiğini belirtmiştir.

Ayrıca **Danıştay 3. Dairesinin, 10.04.2025 Tarih ve E.2023/7599, K.2025/1747** sayılı kararında¹⁷ meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesinin ancak “Kanun’da aranan şartların birlikte gerçekleşmesi ve vergi incelemesinde tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun eylemi arasındaki illiyet bağının deliller ile birlikte tespit edilmesi” halinde mümkün olduğuna dikkat çekilmiş, ser-

¹⁶ **Danıştay 9. Dairesinin, 07.04.2025 Tarih ve E.2023/1285, K.2025/1154** sayılı kararı: “davacı hakkında düzenlenen görüş ve öneri raporunda varsayıma dayalı tespitlere yer verildiği, 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” gerekçesiyle serbest muhasebeci mali müşavir davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin temyize konu kısmının iptali gerektiği yönündedir. https://www.lexpera.com.tr/ictihat_ (Erişim Tarihi: 05.01.2026).

¹⁷ **Danıştay 3. Dairesi, 10.04.2025 Tarih ve E.2023/7599, K.2025/1747 Sayılı Karar**, https://www.lexpera.com.tr/ictihat_ (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

best muhasebeci mali müşavir olan davacı hakkında **“yevmiye kayıtlarının sehven yapıldığını ifade ettiği dikkate alındığında, söz konusu fiillerle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı”** yönünde hüküm kurulmuştur.

Diğer taraftan mali müşavirlerin beyan dışı bırakılan matrah farkı üzerinden sorumluluğu doğmakta ise de sorumluluk, şekli ödevlere ilişkin olduğundan usulüne uygun olarak mükellefçe düzenlenen ve belgelerin maddi gerçekliğine ilişkin yapılan incelemeler neticesinde tarh olunan vergi ve cezalar yönünden mali müşavirlerin sorumluluğundan bahsetmek mümkün değildir (Çitil, 2021: 292).

Nitekim **Danıştay 9. Dairesinin, 01.04.2019 Tarih ve E.2016/1263, K.2019/1339** sayılı kararında¹⁸: **“İmzaladıkları beyannamelerin dayanağı belgelerin gerçek mahiyetini, ancak kapsamlı bir araştırma ve inceleme sonucuna göre bilmeleri mümkün olan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin böyle bir inceleme yetkisi bulunmadığından, sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek faturaların içeriğinden ve asıl borçlu şirketin sahte fatura düzenlediğinden bahisle tarh edilen vergilerden sorumlu tutulmaları mümkün değildir.”** ifadesiyle bu hususa dikkat çekilmiştir.

Aynı yönde **Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2019 Tarih ve E.2015/2880, K.2019/2406** sayılı kararında¹⁹: **“davacının, adı geçen şirket tarafından düzenlenen sahte belgelerden haberdar olduğundan bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca ziya uğratıldığı saptanan vergi ve cezalardan müteselsil olarak sorumlu tutulduğu, yeminli mali müşavirlerden farklı olarak “tasdik”**

¹⁸ Danıştay 9. Dairesi, 01.04.2019 Tarih ve E.2016/1263, K.2019/1339 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

¹⁹ Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2019 Tarih ve E.2015/2880, K.2019/2406 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

görev ve yetkisi bulunmayan serbest muhasebecilerin, tasdik yetkisinin gereği olan “inceleme” ve “bilgi isteme” yetkileri de bulunmadığı dolayısıyla sözü edilen Yasa maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumluluğu doğmadığı yönündeki Yerel Mahkeme kararı hukuka uygun bulunmuştur. Aynı yönde Danıştay 7. Dairenin kararı da²⁰ bulunmaktadır.

Yüksek Mahkemece serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tespitinde, sorumluluğun tanınan yetki nispetinde sınırlı olduğuna dikkat çekildiği ve belirleyici ölçüt olarak **mesleki özen ve yükümlülüğün ihlal edilip edilmediği** hususunun kullanıldığı görülmektedir. Mesleki özen ve yükümlülük ise **“ortalama bir mali müşavirin bilgi birikimi ve basiretine göre** (Çitil, 2021: 294)” somutlaştırılmaktadır. Bununla birlikte kararların **“otuz yılı aşkın mesleki deneyimi olduğu”** gibi ifadelerle mesleki deneyime işaret edilerek gerekçelendirildiği de görülmektedir.

Konuyla alakalı **Danıştay 3. Dairesinin, 10.04.2019 Tarih ve E.2016/14612, K.2019/2495** sayılı kararında²¹ serbest muhasebeci

²⁰ **Danıştay 7. Dairesi, 23.12.2024 Tarih ve E.2023/3139, K.2024/5339** sayılı kararı: “imzalandıkları beyannamelerin dayanağı belgelerin gerçek mahiyetini, ancak kapsamlı bir araştırma ve inceleme sonucuna göre bilmeleri mümkün olan serbest muhasebecilerin, böyle bir inceleme yetkisinin bulunmadığı, sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek faturaların içeriğinden ve organizasyon kapsamı fiillerden ötürü meydana gelen vergi ziyayı cezasından sorumlu tutulamayacağı, muhasebe standartları ve defter-belge düzenine aykırı fiillerin, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesi uyarınca değerlendirilmesi gerektiği, öte yandan, vergi tekniği raporundaki tespitlerle davacının, kesin ve her türlü şüpheden uzak şekilde organizasyon kapsamı fiillere iştirak ettiği hususu somut ve yeterli tespitlerle ortaya konulamadığından, varsayım yoluyla hareket edilerek davacının mezkur fiillere iştirak ettiği sonucuna varılamayacağından davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uyarlık bulunmadığı” yönündedir. Aynı Yönde: Danıştay 7. Dairesi, 23.12.2024 Tarih ve E.2022/3428, K.2024/5340 Sayılı Karar, https://www.lexpera.com.tr/ictihat_ (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

²¹ Danıştay 3. Dairesi, 10.04.2019 Tarih ve E.2016/14612, K.2019/2495 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026). Aynı Yönde: Danıştay 4. Dairesi, 04.04.2019 Tarih ve E.2016/15194, K.2019/2629 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

mali müşavir davacının “düzenlenen vergi tekniği raporu/raporlarındaki tespitler uyarınca sahte fatura kullandığı hususunu sorumluluğu gereği bilmesi gerekip gerekmediği, ilgili dönem beyannamelerini vermek suretiyle bu duruma olanak sağlayıp sağlamadığı, diğer bir ifadeyle, muhasebe işlemlerini yaptığı mükellefle ilgili olarak **mesleki özen ve sorumluluğu gösterip göstermediği** yönünden inceleme yapılarak karar verilmesi” gerektiğine dikkat çekilmiştir.

İlaveten **Danıştay 3. Dairesinin, 27.05.2019 Tarih ve E.2019/195, K.2019/3817** sayılı karar düzeltme kararına²² konu olayda mükellef şirketin indirim konusu yaptığı sahte belgelerden haberdar olduğundan bahisle müşterek ve müteselsil sorumlu davacı serbest muhasebeci mali müşavir adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece Genel Tebliğ hükümleri uyarınca sorumluluğun genişletilemeyeceği ve davacının tasdik yetkisinin gereği olan inceleme ve bilgi isteme yetkilerini de haiz olmadığı gerekçesiyle verilen kabul kararı, temyizen onanmıştır. Karar düzeltme yoluna başvurulması üzerine Yüksek Mahkemece davacının mükellefin faaliyet konusu dışında olan faturaları kayıtlarına intikal ettirdiği ve sahteliğe ilişkin herhangi bir şüphe duymadığı yönündeki beyanına atıf yapılmış ve “beyannamelerini imzaladığı şirketin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığını bildiği anlaşılan, dolayısıyla muhasebe işlemlerini yaptığı mükellefle ilgili olarak **mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği** açık olan davacının ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı” gerekçesiyle karar düzeltme istemi kabul edilmiştir.

²² Danıştay 3. Dairesi, 27.05.2019 Tarih ve E.2019/195, K.2019/3817 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Ayrıca **Danıştay 4. Dairesi, 11.04.2019 Tarih ve E.2015/8041, K.2019/2803** sayılı kararında²³ davacı serbest muhasebeci mali müşavir tarafından **“gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünün gözardı edildiği, belgeden ziyade şirket yetkililerinin beyanları dikkate alınarak kayıtların tutulduğu ve beyannamelerin düzenlendiği”** gerekçesiyle araştırılarak yeniden karar verilmek üzere dosyanın Mahkemesine gönderilmesine hükmedilmiştir²⁴.

²³ Danıştay 4. Dairesi, 11.04.2019 Tarih ve E.2015/8041, K.2019/2803 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

²⁴ Aynı yönde **Danıştay 3. Dairesi, 15.04.2019 Tarih ve E.2016/12860, K.2019/2583** sayılı kararında davacının kayıtları işletme defterine kaydettiği, çok iyi kontrol yapmadığı, hangi faturalar veriliyorsa geçirdiği, firmayı da çok iyi hatırlamadığı yönündeki beyanına atıfla **mesleki icaplara uyulmadığı** anlaşıldığından **“gerçekte herhangi bir mal veya hizmet alım satımına dayanmayan işlemlerin gerçek bir ticari faaliyetmiş gibi gösteren beyannameleri düzenlemesinin 213 sayılı Kanun’un mükerrer 227. maddesinde düzenlenen sorumluluk kapsamına girdiği”** gerekçesiyle bozmaya hükmedilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2025 Tarih ve E.2023/1618, K.2025/1692 sayılı kararı: serbest muhasebeci mali müşavir davacının, **“muhasebe hilesi eyleminden kaynaklanan vergi kaybından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu tutulabileceği...davacının muhasebe hilesi yapmak suretiyle yol açtığı vergi kaybından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması suretiyle düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı”** yönündedir.

Benzer biçimde **Danıştay 9. Dairesi, 04.02.2025 Tarih ve E.2025/111, K.2025/170** sayılı kararı: **“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 29 tanesinin muhasebeciliğini yaptığı, bunlardan bazılarıyla aynı iş yerini paylaştığı, sahte fatura düzenleme faaliyetlerini başından beri bildiği, gerek kuruluş/mükellefiyet tesisi, gerekse beyannamelerinin verilmesi gibi eylem ve işlemleri ile sahte fatura düzenleme fiillerine doğrudan katıldığı, bu durumun kesinleşmiş yargı kararlarıyla da somut olarak ortaya konulduğu, çalıştığı mükelleflerin vergisel işlemlerinde de mesleki bilgisine dayalı muhasebe hileleri kullandığı ve yol açılan vergi ziyayı nedeniyle ortaya çıkan kamu alacağından 213 sayılı Kanun’un mükerrer 227. maddesi uyarınca asıl borçluyla birlikte müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı”** yönündedir. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

Nitekim bizce de serbest muhasebeci mali müşavirin mesleğinin gerektirdiği mesleki özen ve dikkatin gereğini yerine getirmesi gerektiği ve durumun da inceleme elemanı tarafından somut tespitlerle ortaya konulması gerekmektedir. Zira VUK m. 3'te yer alan *ispat külfetinin iddia edene ait olması* şeklindeki amir hüküm ile yukarıdaki kararlarda da görüldüğü üzere somut tespitler yapılmadan idarenin iddiasının ortaya konulmaması gerekmektedir.

C. Yeminli Mali Müşavirlerin (Tasdik) Sorumluluğu

Yukarıda zikredilen yargı kararları uyarınca tasdik yetkisi bulunmayan serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun belirlenmesi noktasındaki yaklaşımının, harici araştırmaya ihtiyaç duyulmaksızın mesleki bilgi ve tecrübe ile uygunsuzluğu anlaşılabilecek nitelikteki belgeler nedeniyle mesleki özen ve yükümlülüğün ihlal edilip edilmediğinin tespiti üzerinden şekillendiği görülmektedir. Tasdik yetkisi bulunan yeminli mali müşavirler için ise tabii olarak daha ağır bir sorumluluk öngörüldüğünü söylemek mümkündür. Yeminli mali müşavirlere böylesi ağır bir sorumluluk yüklenmesi vergi alacağının güvenceye alınması, vergi kayıp ve kaçığının en aza indirgenmesi gibi nedenlere dayanmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2022: 76).

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablo ve beyannamelerinin mevzuata, muhasebe prensip ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik eden yeminli mali müşavirlerin tasdikin doğruluğundan sorumlu tutulacakları hükme bağlanmıştır. Tasdik edilecek belgeler ve tasdik konuları ile usul ve esasların ise Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 sayılı Kanun m. 12 hükmü ile verilen yetkiye dayanılarak 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler,

Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik²⁵ m. 4 hükmünde tasdik: *“gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması”* olarak tanımlanmıştır.

Mezkur Yönetmelik'in 7'nci maddesinde tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlık tarafından çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği, tebliğ çıkartılmadıkça madde kapsamında tasdik işlemi yapılamayacağı; 8'inci maddesinde yeminli mali müşavirin kasa sayım ve stok tespiti, yıl sonu envanter çalışmaları denetimi ve **tasdik konuları ile ilgili olmak üzere karışık incelemeler yapabileceği**; 10'uncu maddesinde tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması gerektiği; 14'üncü maddesinde tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanmasının zorunlu olduğu; 16'ncı maddesinde hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında temel sorumluluğun işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire ait olduğu; 20'nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan 213 ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun “Tam Teselsül” hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

Hemen belirtmek gerekir ki 11.01.2011 tarih ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda²⁶ eksik ve tam teselsül ayrımı bulunmamaktadır.

²⁵ 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf>.

²⁶ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

6098 sayılı Kanun'un dış ilişkiyi düzenleyen 61'inci maddesinde birden çok kimsenin bir zarara birlikte neden olması ya da aynı zarardan muhtelif nedenlerle sorumlu olması halinde müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. İç ilişkiyi düzenleyen 62'nci maddesinde ise kendi payına düşenden fazla tazminat ödeyen kimsenin diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkının bulunduğu ve zarar görenin haklarına halef olduğu hükme bağlanmıştır. Fakat mezkûr hüküm borçlular arasındaki iç ilişkide geçerli olup dış ilişkide herhangi bir anlam ifade etmemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik sorumluluğuna 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in²⁷ 41'inci maddesinde de yer verilmiştir.

Şüphesiz ki sorumluluk, tasdik kapsamı ile sınırlıdır. 3568 sayılı Kanun m. 12 hükmü uyarınca sorumluluğun sınırını teşkil eden tasdik kapsamının, yeminli mali müşavirler tarafından raporda açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Öyle ki muhtelif yasalarla kamu idaresine tanınmış teftiş ve inceleme yetkisi saklı kalmak kaydıyla kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdik kapsamı nispetinde incelenmiş olarak kabul edilmektedir. Nitekim yeminli mali müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin hesapları ihbar, şikâyet, karşıt inceleme ve Bakanlık tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere incelemeye konu edilmemektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2022: 68). Bu itibarla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan inceleme ve tasdik, kısmi vergi denetimi niteliği taşımaktadır.

²⁷ 03.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf>.

Esasen 3568 sayılı Kanun'da yeminli mali müşavirlere, kayıtlara esas belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda üçüncü kişiler nezdinde karşıt inceleme yoluyla araştırma görev ve yetkisi verilmemiştir (Nas, 2023: 80-81). Buna rağmen yeminli mali müşavirlerin tasdik konuları ile ilgili olmak üzere karşıt incelemeler yapabileceği yönündeki düzenleme dikkat çekicidir. Ancak karşıt incelemenin VUK m. 134 ve devam maddelerinde hükmedilen tam bir vergi incelemesi olmadığını da belirtmemiz gerekmektedir. Yönetmelikteki düzenlemenin yeminli mali müşavirlere tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler haricindeki kişi ve kurumlar nezdinde karşıt inceleme yetkisi tanıyıp tanımadığının ve karşıt inceleme yetkisi tanıdığının kabulü halinde kanunilik ilkesinin ihlal edilip edilmediğinin ortaya konulması gerekmektedir.

Yönetmelik hükmü ile tanınan yetkinin sınırlı karşıt inceleme yetkisi olarak nitelendirilmesi mümkündür. Yeminli mali müşavirler, tasdik olunacak beyannamedeki bilgilerin doğruluğu hususunda karşıt incelemeye ve belgelerin sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığını denetlemeye yetkili kılınmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2022: 81). Nitekim VUK m. 256 hükmü uyarınca tasdike konu hesap ve işlemlere doğrudan yahut silsile yoluyla taraf olanlar, gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepleri kabul ve ibrazla yükümlüdür.

Bununla birlikte yeminli mali müşavirlerin vergi incelemesine yetkili olduğu yönünde bir çıkarım yapılmaması gerektiği kanaatindeyiz. Zira vergi incelemesinde yetkiyi düzenleyen VUK m. 135 hükmünde zikredilmeyen yeminli mali müşavirlerin vergi incelemesine yetkisi bulunmamaktadır. 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan 27 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Genel

Tebliğî'nin²⁸ “Defter ve Belgelerin Yeminli Mali Müşavirlere İbrahim Zorunluluğu” başlıklı bölümünden anlaşılan odur ki yeminli mali müşavirlerin, tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili defter ve belgelerin ibrazını isteme yetkileri yoktur ve bu yöndeki bir talebe muhatap olan mükellefler de kabul ve ibrazla yükümlü değildir. Nihayetinde tasdik konusu belgelerin üçüncü kişilere ait olması halinde bu belgelerin düzenlenme anındaki maddi gerçeğin araştırılması mümkün olmamaktadır (Çitil, 2021: 302). Buna karşılık tebliğler yoluyla sorumluluğun genişletildiği görülmektedir. Bu hususun da açıkça bir fonksiyon gaspı olduğunu belirtmemiz gerekmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in m. 7 hükmü ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye dayanılarak 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 18 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği²⁹ yürürlüğe konulmuştur. Tebliğin “Tasdik Raporu Tanzim Eden Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu” başlıklı bölümünde yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bilgilerle dayanak defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğundan ve beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Belgelerin yasal süresinde mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin doğru hesaplanması; yeniden değerlendirme, amortisman, yatırım indirimi, her türlü istisna, muafiyet ve benzeri tutarların mevzuat çerçevesinde doğru olarak tespiti, aktif ve pasif kıymetlerin VUK'a uygun değerlemelerinin

²⁸ 06.12.2000 Tarih ve 24252 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/12/20001206.htm#8>.

²⁹ 30.07.1995 Tarih ve 22359 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22359.pdf>.

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

gerçekleştirilmesi, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitle-
rinin yapılması da sorumluluk kapsamına alınmıştır.

Kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalınması gereken vergi hukuku
alanında yetki ve sorumlulukların, temelde bağlı yetkiyi haiz yürütme
organı tarafından adeta yasama organının yerine geçerek yasa koyu-
cunun amacını aşar surette genişletilmesi kanaatimizce fonksiyon
gaspı teşkil etmektedir ve yoklukla maluldür.

Nitekim konuyla alakalı **Danıştay 9. Dairesinin, 19.04.2016 Tarih ve E.2016/2470, K.2016/2889** sayılı kararında³⁰: “3568 sayılı Kanun'unun 12. maddesi uyarınca yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle sorumlu tutulabileceği, yeminli mali müşavirin tasdikten doğan sorumluluğunun tebliğ hükümleri ile genişletilemeyeceği ve yeminli mali müşavirin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda öngörüldüğü şekilde inceleme yetkisi bulunmadığı” belirtilerek yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumluluklarının tebliğlerle genişletilmesi suretiyle limited şirketin ortaklarına kullandırdığı tutarlar için faiz tahakkuk ettirmeyerek örtülü kazanç dağıtma fiilinden sorumlu tutulmalarının mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

İlaveten **Danıştay 9. Dairesinin, 16.02.2016 Tarih ve E.2013/2939, K.2016/480** sayılı kararında³¹ “yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle faturaların içeriğinden ve haksız olarak iade alınan vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinden ve buna bağlı olarak hesaplanan gecikme faizinden sorumlu tutulmaları mümkün olmadığı” ifadesiyle kendisine verilen bilgilerin fatura bilgileri ve kayıtlarla sınırlı olduğu gözardı edilerek yeminli mali müşavirin faturaların içeriğinden sorumlu tutulmasının mümkün olmadığı kanaatine varılmıştır.

³⁰ Danıştay 9. Dairesi, 19.04.2016 Tarih ve E.2016/2470, K.2016/2889 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

³¹ Danıştay 9. Dairesi, 16.02.2016 Tarih ve E.2013/2939, K.2016/480 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

Danıştay 9. Dairesinin, 04.06.2018 Tarih ve E.2014/8200, K.2018/3940 sayılı kararı³² “*karşıt inceleme yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, düzenledikleri tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların genişletilmesi suretiyle faturaların içeriğinden ve haksız olarak iade alınan katma değer vergilerinden de sorumlu tutulmaları mümkün olmadığı*” yönündedir.

Danıştay 9. Dairesi, 10.12.2002 Tarih ve E.2000/3190, K.2002/4986 sayılı kararına³³ konu olayda düzenlediği tasdik raporu ile haksız KDV iadesi alındığından bahisle müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında 1994 Ağustos dönemi için davacı yeminli mali müşavir adına salınan kaçakçılık cezalı KDV’nin terkinini istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece tasdik raporlarının vergi inceleme mahiyetinde olmadığı, vergi inceleme raporuna ekli yazıda şirketin 1993-1996 yıllarına dair ticari işlemlerinden ötürü beyanname vermemesi nedeniyle takdir komisyonuna başvurulduğu ve sahte belge düzenlendiğine dair tespitin bulunmadığının bildirildiği, **davacının vergi dairesi müdürlüğünden bilgi istemiş, araştırmış olması halinde dahi sahte faturaya dair bir bilgiye erişemeyeceği** gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Karar, dayanak belgelerin doğruluğu araştırılmadığından bahisle temyiz edilmişse de Yüksek Mahkemece temyiz istemi reddedilerek onanmıştır.

Diğer taraftan **Danıştay 4. Dairesinin, 26.03.2019 Tarih ve E.2015/10397, K.2019/2314** sayılı kararı³⁴ “*mali müşavirlerin düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıt-*

³² Danıştay 9. Dairesi, 04.06.2018 Tarih ve E.2014/8200, K.2018/3940 Sayılı Karar. Aynı Yönde: Danıştay 9. Dairesi, 26.05.2014 Tarih ve E.2011/1590, K.2014/2997 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

³³ Danıştay 9. Dairesi, 10.12.2002 Tarih ve E.2000/3190, K.2002/4986 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

³⁴ Danıştay 4. Dairesi, 26.03.2019 Tarih ve E.2015/10397, K.2019/2314 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

madığının tespiti için gerekli karşıt inceleme yapmakla yetkili olmalarına karşın davacı mali müşavirin KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmadığı, hazineye intikal etmeyen KDV' nin haksız yere iadesine sebep verdiğinden mükellef kurum ile birlikte sorumluluğu bulunduğu” yönündedir.

Ayrıca **Danıştay 3. Dairesinin, 15.10.2024 Tarih ve E.2023/6760, K.2024/5320** sayılı kararına³⁵ konu olayda düzenlediği KDV iade tasdik raporlarının gerçeği yansıtmadığından bahisle müteselsil sorumlu davacı yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece vergi inceleme yetkisi olmayan davacının faturaların sahte olduğunu bilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiş, tarhiyatın faturalardaki tutarların kayıt ve beyanlara farklı yansıtılması yahut beyannamelerle defter kayıtlarının uyumsuz olması gibi muhasebecilik faaliyetlerinden kaynaklanmadığından bahisle müteselsil sorumluluk için gerekli yasal şartların oluşmadığı kanaatine varılmış, idarece davacının mükellefin sahte fatura kullandığını bildiğine yahut bilmesi gerektiğine dair somut tespitler yapılmadığı ve ayrıca yazılı savunmanın da alınmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Karara karşı istinaf kanun yolu başvurusu reddedilmiş, temyiz kanun yoluna başvurulmuştur. Yüksek Mahkemece **“yeminli mali müşavirlerin tasdik raporlarında ve karşıt inceleme tutanaklarında yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda şekli inceleme ötesinde esaslı bir araştırma yapmalarının zorunlu olduğu, işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak karşıt inceleme dahil her türlü inceleme ve araştırma hususunda yetkilerinin bulunduğu, tasdik ettikleri işlemlerin bu tasdik kapsamında kamu idarelerince de incelenmiş olarak kabul edileceği, tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği yetki ve mesleki özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyayı bulunması halinde ise kesinleşen vergi ve cezaların ödenmemesi durumunda mükellefle birlikte müşterek ve**

³⁵ Danıştay 3. Dairesi, 15.10.2024 Tarih ve E.2023/6760, K.2024/5320 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edileceği" ifade edildikten sonra yazılı savunma alınmadığından ödeme emrinin iptaline ilişkin yerel mahkeme kararına karşı istinaf başvurusunun reddinde sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiş, temyiz istemi reddedilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi, 07.03.2023 Tarih, E.2019/2858, K.2023/1269 sayılı kararına³⁶ konu olayda düzenlediği tasdik raporu ile haksız KDV iadesi alındığı gerekçesiyle müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece, ilgili dönem hesaplarının incelenmesinden sahte altın işçiliği organizasyonunda son aşamada ihracatçı mükellef olarak yer almakla düzenlenen sahte faturalar üzerinden haksız vergi iadesi alındığı anlaşılmış, **gerekli dikkat ve özenin gösterilmiş olması halinde durumun fark edilebileceğinden** bahisle davanın reddine hükmedilmiş, hüküm istinaf ve temyiz aşamalarından geçerek hukuka uygun bulunmuştur.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu vergisel işlemlerin doğruluğu bakımından vergi dairesinden tüm bilgileri talep etmek gibi nispeten geniş yetkileri bulunduğundan şekli özen ve doğruluk ödevinin maddi doğruluk ve özen ödevine yaklaştığı söylenebilir (Çitil, 2021: 304). Yüksek yargının da yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun belirlenmesi noktasında serbest muhasebeci mali müşavirlerde olduğu gibi mesleki özen ve yükümlülüğe atıfta bulunduğu ancak tanınan yetki nispetinde daha ağır bir sorumluluk yükleyerek şekli incelemenin ötesinde esaslı bir araştırma mecburiyetinin varlığı yönündeki kabulle değerlendirme yaptığı görülmektedir. Diğer taraftan yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğuna hükmedilebilmesi için verilen muhasebe hizmeti ile vergi ziyayı

³⁶ Danıştay 4. Dairesi, 07.03.2023 Tarih ve E.2019/2858, K.2023/1269 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

arasındaki bağlantının açık ve somut tespitler üzerinden ortaya konulması gerekmektedir.

Nitekim **Danıştay 9. Dairesi, 09.11.2023 Tarih ve E.2022/4857, K.2023/4451** sayılı kararı³⁷ ile “**tasdik raporu neticesinde vergi kaybının nasıl oluştuğu ve tasdik raporu ile belgeler arasında vergi ziyanına neden olacak şekilde bir aykırılık bulunup bulunmadığı hususlarında vergi müfettişi tarafından yapılmış bir tespit bulunmadığı...davacının iade tasdik raporu düzenlediği tarihte asıl borçlu mükellef kurumun en çok alış yaptığı firma hakkında düzenlenmiş herhangi bir vergi tekniği raporunun bulunmadığı ve davacıya sınırlı bir karşıt inceleme yetkisi tanındığı hususları göz önüne alındığında davacının asıl borçlu mükellef kurumun borçlarından sorumlu tutulmasının mümkün olmadığı**” yönündeki Yerel Mahkeme kararı hukuka uygun bulunmuştur.

Benzer biçimde **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.10.2015 Tarih ve E.2015/644, K.2015/723** sayılı kararına³⁸ konu olayda KDV iadesi tasdik işlemlerini yaptığı şirketin haksız yere KDV iadesi almasına neden olduğundan bahisle müteselsil sorumlu davacı yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emri dava konusu edilmiştir. Yerel Mahkemece borç, KDV iadesi tasdik sözleşmesinden değil şirketin sahte fatura düzenlemek suretiyle elde ettiği ve beyan dışı bıraktığı komisyon gelirinden kaynaklandığı için **verdiği hizmetle ilgili bulunmayan ödeme emri içeriği borçtan davacının müteselsil sorumlu tutulmasının mümkün olmadığı** kanaatine varılarak davanın kabulüne karar verilmiştir. Karar, temyizen incelenmiş ve davacı tarafından mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmediği, karşıt inceleme yapılmadığı, sahte karşıt inceleme tutanaklarının düzenlendiği,

³⁷ Danıştay 9. Dairesi, 09.11.2023 Tarih ve E.2022/4857, K.2023/4451 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

³⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.10.2015 Tarih ve E.2015/644, K.2015/723, Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

nihayetinde KDV iade raporları düzenlenerek haksız vergi iadesi alınmasına sebep olduğu gerekçesiyle bozulmuştur. Yerel Mahkemece bozmaya uyulmayarak ilk kararda ısrar edilmesi üzerine dosyayı temyizen inceleyen Danıştay VDDK tarafından karar, hukuka uygun bulunmuştur.

D. Sorumluluğa Gidilmede İzlenmesi Gereken Usul

Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidilebilmesi için izlenmesi gereken usul 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumluluklarının birbirinden ayrı müstakil raporlarla tespit edilmesi ve sorumluluk raporu yazılabilmesi için ise yeminli mali müşavirin yazılı savunmasının istenilmesi gerekmektedir. Şayet savunma isteme yazısının tebliğinden 30 günlük yasal süre içerisinde savunma yapılmazsa bu haktan vazgeçildiği kabul edilmektedir.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin, 11.03.2025 Tarih ve E.2023/424, K.2025/381 sayılı kararı³⁹: “yeminli mali müşavirler adına müteselsil sorumlu sıfatıyla takip yapılabilmesi için öncelikle sorumluluk raporu hazırlanması, sorumluluk raporu yazılabilmesi için de yeminli mali müşavirin yazılı savunmasının istenmesi gerektiği anlaşılmakta olup, savunma isteme yazısının ise usulüne uygun olarak muhatabına bildirilmesi gerektiği” yönündedir.

Konuyla alakalı bilgi istenmesi ve tutanağa bağlanması yeterli olmayıp mutlak surette yazılı savunmanın istenmesi gerekmektedir.

³⁹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, 11.03.2025 Tarih ve E.2023/424, K.2025/381 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi: 02.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Nitekim **Danıştay 3. Dairesinin, 22.05.2024 Tarih ve E.2023/6810, K.2024/3294** sayılı kararı⁴⁰ ile davacı yeminli mali müşavirin “yazılı savunmasının alınmadığı, inceleme raporuna esas olmak üzere sadece bilgi istenildiğinin dosya kapsamından anlaşıldığı, her ne kadar asıl borçlu mükellef şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme-sine esas teşkil etmek üzere **davacıdan bilgi istenilmiş ve beyanları tutanak altına alınmış ise de bu husus yazılı savunma olarak de-ğerlendirilemeyeceğinden** davacı adına düzenlenen ödeme emirle-rinde hukuka uyarlık görülmediği” yönündeki Bölge İdare Mahkemesi kararı onanmıştır.

Kamu alacağının müşterek ve müteselsil sorumluluğu nedeniyle meslek mensubundan tahsilinde önem arz eden bir diğer husus, tah-silde sıranın gözetilip gözetilmeyeceği ve dahi borcun, asıl borçlu yö-nünden kesinleşmesi gerekip gerekmediğidir.

Vergi borcundan birden çok kişinin sorumlu tutulduğu müşterek ve müteselsil sorumluluk hallerinde tahsil sürecinde müşterek sorum-lulukta belirli sıraya uyulması gerekmekte iken müteselsil sorumlu-lukta belirli sıraya uyulması gerekmediği gibi borçlulardan her biri ala-cağın tamamından sorumlu tutulmaktadır (Aydemir, 2025: 598).

Danıştay 9. Dairesinin, 26.05.2014 Tarih ve E.2011/1590, K.2014/2997 sayılı kararında⁴¹ “Yeminli Mali Müşavir, tasdikini doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından “mükellefle birlikte” sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğu ancak, vadesi gel-diği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söy-lemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye

⁴⁰ Danıştay 3. Dairesi, 22.05.2024 Tarih ve E.2023/6810, K.2024/3294 Sayılı Karar; Aynı Yönde: Danıştay 3. Dairesi, 23.01.2024 Tarih ve E.2023/10291, K.2024/60 Sayılı; Danıştay 7. Dairesi, 30.01.2025 Tarih ve E.2024/2040, K.2025/322 Sayılı; Danıştay 3. Dairesi, 15.10.2024 Tarih ve E.2023/6760, K.2024/5320 Sayılı Kararlar. <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

⁴¹ Danıştay 9. Dairesi, 26.05.2014 Tarih ve E.2011/1590, K.2014/2997 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

"mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden" sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi. 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takip için önce vergi mükellefi hakkında takibat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağının kabulüne olanak vermemektedir." şeklinde yorumlanmıştır.

ÇİTİL (2021: 295), müşterek ve müteselsil sorumluluk nedeniyle özel hukuktan doğan seçimlik olanağın, asıl borçlu hakkında cebri takibat yapılmadan önce veya asıl borçlu yerine mali müşavire başvurulması şeklinde yorumlanmasının, keyfilğe imkân tanımayan kamu hukuku alanında mümkün olmadığı görüşündedir.

18 Sıra No'lu Tebliğin "Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tespiti" başlıklı bölümünde müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit olunan **yeminli mali müşavir hakkındaki takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı** düzenlenmiştir. Benzer bir düzenlemeye 4 Sıra No'lu Genel Tebliğin "Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tespiti" başlıklı beşinci bölümünde yer verilmiştir. Buna göre müşterek ve müteselsil sorumlu olduğundan bahisle mali müşavir hakkında takibata geçilebilmesi için ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl borçlu yönünden gerek miktar gerekse mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması gerekmektedir.

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Danıştay 9. Dairesinin bir kararında⁴² düzenlediği bilgi ve teyit yazılarıyla haksız iade alınmasına sebebiyet verdiğiinden bahisle müteselsil sorumluluğu bulunan davacı yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece davacı adına ihbarname düzenlenmeksizin doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmadığı gibi 3568 sayılı Kanun kapsamında yeminli mali müşavirlerin teyit yazıları nedeniyle sorumlu tutulabilecekleri yönünde bir düzenleme de bulunmadığı ve Tebliğ ile sorumluluğun genişletilemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Ancak verilen karar, temyiz incelemesi neticesinde Yüksek Mahkemece oy çokluğu ile bozulmuştur. Bozma kararında **alacağın kesinleşip kesinleşmediği hususunun araştırılması ve kesinleşmiş olması halinde davacının sorumluluğunun tespitine ilişkin bilgi ve belgeler ile ileri sürülen iddialar da incelenip değerlendirilmek suretiyle müşterek ve müteselsil sorumluluğun bulunup bulunmadığı hususunun açıklığa kavuşturulması gerektiği** ifade edilmiştir. Karşı oy yazısında ise Tebliğ ile sorumluluğun genişletilemeyeceği yönündeki gerekçe ile onama yönünde kanaat bildirilmiştir. Benzer yönde Danıştay'ın başka kararları⁴³ da bulunmaktadır.

⁴² Danıştay 9. Dairesi, 11.06.2010 Tarih ve E.2010/808, K.2010/2999 Sayılı Karar; Aynı Yönde: Danıştay 9. Dairesi, 20.02.2008 Tarih ve E.2007/1964, K.2008/889 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

⁴³ **Danıştay 9. Dairesi, 19.03.2015 tarih, Esas No: 2013/3779, Karar No: 2015/1407** sayılı kararında müşterek ve müteselsil sorumlu davacı serbest muhasebeci adına düzenlenen ödeme emrine konu vergi borcunun **usulsüz tebligat nedeniyle asıl borçlu yönünden kesinleşmediğine** dikkat çekilerek yeniden karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. İlaveten **Danıştay 9. Dairesi, 15.11.2001 tarih, Esas No: 2000/5453, Karar No: 2001/4250** sayılı kararına konu olayda düzenlediği tasdik raporu ile ihracatta haksız KDV iadesi alınmasına neden olduğundan bahisle davacı yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece; **müştereken ve müteselsilen sorumlu yeminli mali müşavir hakkındaki takibatin ancak vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılabileceği** belirtilmiş, asıl borçlu şirket adına gerçekleştirilen cezalı tarhiyata karşı açılan davanın temyiz incelemesinde olduğu anlaşıldığından kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı kanaatine varılarak **asıl borçlu**

Esasen vergilendirme, asıl mükellef için hangi aşamada kalmış ise müteselsil sorumlu adına da aynı aşamaya ilişkin işlem gerçekleştirilmekte ise de borcun kesinleşmesine rağmen asıl mükellef tarafından ödenmemesi halinde müteselsil sorumlu adına ödeme emri düzenlenmektedir (Aydemir, 2025: 600). Ancak ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülebilecek iddialar, 6183 sayılı AATUHK m. 58 hükmü ile böyle bir borcun olmadığı, kısmen ödendiği yahut zamanaşımına uğradığı yönündeki iddialarla sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan asıl borçlu tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmalar ile sair mesleki iddia ve savunmalarını ileri sürebilmesi için müşterek ve müteselsil sorumlunun, asıl borçlunun tabi olduğu usulle takibi gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan ***Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 21.10.2015 Tarih ve E.2015/644, K.2015/723*** sayılı kararına⁴⁴ **karşı** oy yazısında idarenin müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında sorumluları ayrı ayrı veya birlikte takip konusunda yetkilendirildiği; meslek mensuplarına, mükellefçe ileri sürülebilecek olanların yanı sıra kendi görevleri çerçevesinde ileri sürebilecekleri iddiaları ileri sürebilmeleri için olanak tanınması gerektiği; bu hususta ***özel bir ödeme zamanı belirtilmediğinden müşterek ve müteselsil sorumlu açısından borcun tahakkuk etmediği; 6183 sayılı Kanun uyarınca tebliğ yapıp bir ay ödeme süresi verilerek yargıya başvuru olanağının***

hakkında henüz kesinleşmemiş borca yönelik müteselsil sorumlu olduğundan bahisle davacı adına düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Temyiz edilen karar, Yüksek Mahkemece; müteselsil sorumlu davacının asıl borçlu tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmesi için asıl borçlunun tabi olduğu usulle takibi ile verginin öncelikle tarh ve tebliğ aşamasından geçirilmesi gerektiğinden ***davacı adına ihbarname düzenlenmeksizin doğrudan ödeme emri düzenlenmesinin usule aykırı olduğu*** kanaatine varılarak onanmıştır. <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

⁴⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.10.2015 Tarih ve E.2015/644, K.2015/723 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

tanınması gerektiği belirtilerek ihbarname düzenlenmeksizin ödeme emri gönderilmesinin hukuka aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Gerçekten de yasa koyucu tarafından özel ödeme zamanı belirtilmediğinden AATUHK m. 37 hükmü uyarınca vade belirlenmesi ve nihayetinde müşterek ve müteselsil sorumlu adına ödeme emri çıkarılmadan evvel ihbarname düzenlenmesi gerektiği savunulabilir ki kanaatimiz de bu yöndedir.

Usul açısından **Danıştay 9. Dairesinin** bir kararında⁴⁵ düzenlediği tasdik raporu ile haksız KDV iadesi alınmasına neden olduğundan bahisle davacı yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece; müştereken ve müteselsilen sorumlu olan **davacının asıl borçlunun tabi olduğu usule göre takip edilmesi gerektiğinin** altı çizilmiş, **ihbarname ile tarhiyat yapıldıktan ve alacak tahakkuk ettirildikten sonra ödeme emri düzenlenmesi gerekirken** doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Verilen karar, temyiz incelemesi neticesinde Yüksek Mahkemece onanmıştır.

Diğer taraftan **Danıştay 9. Dairesi, 27.03.2025 Tarih ve E.2023/596, K.2025/1099** sayılı kararı⁴⁶: “serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, ... Madencilik San. ve Tic. Ltd. Şti’ne ait vergi borçlarının tahsili amacıyla; **ödeme emri düzenlenmek suretiyle takibe başlanması gerekirken, uyuşmazlığa konu tahakkuk fişlerinin tebliğ edilmesi suretiyle takip edilmesinde ve temyize konu kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.**” şeklindedir.

⁴⁵ Danıştay 9. Dairesi, 10.12.2002 Tarih ve E.2000/3190, K.2002/4986 Sayılı Karar; Aynı Yönde: Danıştay 9. Dairesi, 17.09.2002 Tarih ve E.2001/5189, K.2002/3471 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

⁴⁶ Danıştay 9. Dairesi, 27.03.2025 Tarih ve E.2023/596, K.2025/1099 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 05.11.2010 Tarih ve E.2010/273, K.2010/485 sayılı kararına⁴⁷ konu olayda yasal defterlerini tuttuğu ve beyannamelerini imzaladığı mükellefin hasılatın bir kısmını noksan beyan ettiğinden bahisle müşterek ve müteselsil sorumlu olan davacı serbest muhasebeci mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Yerel Mahkemece meslek mensuplarının sorumluluğu hususunda ihbarname düzenlenmeksizin ödeme emri ile takibe geçilebileceğine dair bir düzenlemenin mevzuatta yer almaması nedeniyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Temyiz kanun yoluna başvurulması üzerine karar, Danıştay 3. Dairesi tarafından meslek mensuplarının sorumluluğunun vergi ve ceza tahakkunun kesinleşmesinden sonra başlayacağına dikkat çekilerek kesinleşmiş kamu alacağına ilişkin müşterek ve müteselsil sorumlu adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğu bulunmadığından bahisle bozulmuştur. Yerel Mahkemece bozmaya uyulmayarak ilk kararda ısrar edilmesi üzerine dosyayı temyizen inceleyen Danıştay VDDK tarafından karar: *“Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yahut tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin ikinci fıkrasında usul ve esaslarını belirleme yetkisi tanınan ve birinci fıkrada öngörülen bu konudaki zorunluluk hakkında Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğlerde kapsamı ayrı ayrı belirtilen imza ve tasdikten doğan sorumlulukla ilgili takibe vergi yükümlüsü hakkındaki takibin kesinleşmesinden sonra başlanacağı duyurulmuştur. Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan*

⁴⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 05.11.2010 Tarih ve E.2010/273, K.2010/485 Sayılı Karar; Aynı Yönde: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2013 Tarih ve E.2012/68, K.2013/328 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

*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 tarafı da olmazlar. Tüm bu nedenlerle, bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, vadesi geçmiş kamu alacağından 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.***" gerekçesiyle oy çokluğu ile bozulmuştur.

Aynı yöndeki **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.03.2004 Tarih ve E.2003/370, K.2004/39** sayılı kararına⁴⁸ karşı oy yazısında *"eğer serbest muhasebeci mali müşavirin takip edildiği tarihte, kamu alacağı asıl borçlu bakımından henüz tahsil edilebilir hale gelmemişse; tarhiyatın serbest muhasebeci mali müşavire de ihbarname ile tebliği; aksi halde, yani asıl borçlu yönünden, tahsil edilebilir kamu alacağı bulunması durumunda ise, serbest muhasebeci mali müşavir hakkında 6183 sayılı Kanunda öngörülen işlemlerin tesisi yoluna gidilmesi, sorumluluğun "müşterek ve müteselsil" niteliği gereğidir. Öte yandan; sözü edilen ikinci fıkrada Maliye Bakanlığına herhangi bir düzenleme yapma yetkisi de verilmediğinden; adı geçen Bakanlığın genel tebliğler yürürlüğe koyarak, sorumluluğun nasıl işletilmesi gerektiği konusunda yapmış olduğu açıklamalar da, hukuki değerden yoksun bulunmaktadır."* ifadesiyle gerekçe yönünden karara katılmadıklarını bildirmişlerdir.

Esasen meslek mensubu hakkında kesilen cezanın dayanağı da bu hususta yapılacak değerlendirmede önem arz etmektedir. Zira iştirak

⁴⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.03.2004 Tarih ve E.2003/370, K.2004/39 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 09.01.2026).

nedenine dayanan sorumluluk, tarhiyat yahut ceza kesme aşamasına ilişkin olup meslek mensubu hakkında vergi ziyai cezasının mükellef ile eş zamanlı olarak kesilmesi mümkündür (Aydemir, 2025: 621). Bu nedenle meslek mensubu hakkında kesilen cezanın müteselsil sorumluluk hükmünü mü dayanak aldığı yoksa kaçakçılık fiiline iştirak nede-
nine mi dayandığının somut biçimde ortaya konulması gerekmektedir (Aydemir, 2025: 418).

Bu yönde **Danıştay 3. Dairesinin, 06.12.2024 Tarih ve E.2022/2825, K.2024/6575** sayılı kararında⁴⁹ “yeminli mali müşavir-
lerin düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun ol-
maması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı ortaya çıkan sorumlulukları ile kaçakçılık suçuna iştirak etmelerinden kaynaklanan sorumlu-
luklarının farklı sebep ve sonuçlara bağlandığı” ifade olunmuştur.

Ayrıca konuyla alakalı **Danıştay 3. Dairesi, 14.10.2024 Tarih ve E.2022/957, K.2024/5296** sayılı kararında⁵⁰ “davacı adına düzen-
lenen ceza ihbarnamelerinde, serbest meslek mensuplarıyla ilgili düzen-
lemenin yer aldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. mad-
desi uyarınca “müteselsilen sorumlu” ibaresine yer verilerek aynı Kanun-
'un 344. maddesine göre vergi ziyasına 359. maddesinde yazılı hallerle
sebebiyet verilmesi nedeniyle bir kat vergi ziyai cezası kesilerek **cezanın dayanağı hususunda duraksama oluştuğu**” gerekçesiyle, cezanın se-
bep unsuru yönünden kaldırılması yönündeki yerel mahkeme kararı hukuka uygun bulunmuştur.

⁴⁹ Danıştay 3. Dairesi, 06.12.2024 Tarih ve E.2022/2825, K.2024/6575 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 09.01.2026).

⁵⁰ Danıştay 3. Dairesi, 14.10.2024 Tarih ve E.2022/957, K.2024/5296 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 09.01.2026).

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Son olarak 18 Sıra No'lu Genel Tebliğin "Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğun Tesbiti" başlıklı bölümünde sorumluluğun tespiti halinde gerçekleştirilecek takibatın, yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirileceği düzenlenmiştir. Buna göre tasdik sorumluluğu nedeniyle adına düzenlenecek ödeme emrinin, yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince tanzimi gerekmektedir.

Nitekim ***Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.12.2024 Tarih ve E.2024/811, K.2024/1220*** sayılı kararı⁵¹ ile "dava konusu ödeme emirlerinin yeminli mali müşavir olan davacının bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesi gerekirken asıl borçlu olan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır." gerekçesiyle verilen Vergi Dava Dairesi kararı onanmıştır.

E. Yargı Yolunda Usul

6183 sayılı AATUHK m. 58 hükmü uyarınca kendisine ödeme emri tebliğ olunan meslek mensubunun tebliğden 15 günlük yasal süre içerisinde böyle bir borcu olmadığı, borcun kısmen ödendiği yahut zamanasına uğradığı iddialarıyla ödeme emrinin iptali için yargı yoluna başvurusu mümkündür.

Mahkemece meslek mensubunun müşterek ve mütessesil sorumluluğuna gidilebilmesi için izlenmesi gereken usul de gözetilerek VUK mük. m. 227 hükmünde öngörülen şartların gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilmekte ve buna göre ödeme emrinin iptaline ya da düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilmektedir.

Hemen belirtmek gerekir ki müşterek ve mütessesil sorumlu meslek mensubunun mükellefe rücu hakkı bulunmaktadır. Nitekim yargı

⁵¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.12.2024 Tarih ve E.2024/811, K.2024/1220 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 09.01.2026).

yoluna başvurulmaksızın vergi ve cezanın ödenmesi halinde mükellef aleyhine adli yargıda rücu davası açılabilceği gibi ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi halinde de borcun ödenmesiyle birlikte adli yargıda mükellefe rücu edilmesi mümkündür (Çitil, 2021: 355).

Benzer biçimde mükellefin aralarındaki ilişkiye dayalı olarak meslek mensubuna karşı kusur sorumluluğundan doğan istem hakkı saklıdır⁵².

⁵² **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, 06.11.2019 Tarih ve E.2016/23979, K.2019/10922** sayılı kararına konu olayda düğün salonu işletmeciliğinde %18 KDV oranlı olarak düzenlenmesi gereken faturaların kısmen %18, kısmen %8 KDV oranlı olarak düzenlemesi sonucu tahakkuk ettirilen vergi aslı ve cezasını uzlaşma yoluyla ödeyen mükellef tarafından muhasebe işlemlerini yürüten serbest muhasebeci mali müşavire kusurlu ve ihmali davranışı nedeniyle açılan dava yerel mahkemece VUK mük. m. 227 hükmüne ve bu kapsamda sınırlı sorumluluğa atıf yapılarak reddedilmiştir. Ret kararının temyiz edilmesi üzerine Yüksek Mahkemece: “davalı taraf mali müşavir olup, mesleğinin gerektirdiği bilgilerden dolayı sorumluluğunun bulunması nedeni ile müterafik kusurludur. Davalı mali müşavirin kendisine gelen faturaları inceleyip KDV’nin yanlış hesaplandığı konusunda davacıyı uyarması gerekirdi. O halde, mahkemece, konusunda uzman bilirkişiden rapor alınarak, bu doğrultuda araştırma ve değerlendirme yapılmak suretiyle tarafların kusur oranları belirlenip ve hasıl olacak sonuca göre karar verilmesi” gerektiğinden bahisle bozmaya hükmedilmiştir. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 03.03.2026).

Benzer biçimde **Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 19.12.2013 Tarih ve E.2012/7273, K.2013/23232** sayılı kararına konu olayda RTÜK payının eksik bildirilmesi nedeniyle ödenen gecikme bedeli ve vergi ziyai cezasının RTÜK payları evrakını tasdik eden yeminli mali müşavirlerden tahsili talebiyle açılan dava Yerel Mahkemece bozma kararına uyularak “yeminli mali müşavirlerin kendilerine verilen yetki çerçevesinde mesleki sorumluluğunu gereği gibi yerine getirmek zorunda oldukları, davalı yeminli mali müşavir ...’in tasdik ettiği “Reklam Gelirleri Raporlarının”, vergi yükümlüsü davacının ödemesi gereken RTÜK katkı payı, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı gibi kamu alacaklarının eksik tahakkukuna sebebiyet verdiği, bu suretle davacının vergi aslına ilaveten vergi cezası ve gecikme faizi ödemek zorunda kaldığı, yanlar arasında düzenlenen tam tasdik sözleşmesi uyarınca her iki davalının zarardan müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu” gerekçesiyle kabul edilmiştir. Temyiz edilen karar Yüksek Mahkemece: “davacının ödediği vergi cezası ve gecikme faizinin, 2002 yılına ait barter reklam gelirleri faturalarının, davacı tarafından davalı şirkete teslim edildiği halde, aylar itibarıyla verilen reklam gelirleri RTÜK payı beyannamelerine dahil edilmemesinden kaynaklanmasına, bu durumda 3568 SK’nun 12/4. maddesi

SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun ilgili hükümleri, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin vergi ziyaına bağlı sorumluluğunu müşterek ve müteselsil nitelikte düzenleyerek, kamu alacağının tahsilini güvence altına almayı amaçlamaktadır. Bu sorumluluk, meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve dayanak belgelere uygun olmamasından doğan vergi, ceza ve gecikme faizleriyle sınırlıdır. Gecikme zammı, usulsüzlük cezaları veya beyanname verilmemesinden kaynaklanan yaptırımlar ise kural olarak bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

Danıştay içtihatları, sorumluluğun belirlenmesinde mesleki özen ve yükümlülüğün ihlal edilip edilmediğini temel ölçüt olarak kabul etmekte; serbest muhasebeci mali müşavirler bakımından "uygunluk sorumluluğu" sınırlı ve harici araştırma gerektirmeyen görünür uygun-suzluklarla şekillenirken, yeminli mali müşavirler için tasdik yetkisi nedeniyle "doğruluk sorumluluğu" daha ağır ve esaslı inceleme/araştırma mecburiyeti içermektedir. Yüksek Mahkeme, tebliğlerle yetki ve sorumluluğun genişletilmesini sıklıkla hukuka aykırı bulmakta, fonksiyon gaspı olarak nitelendirmekte ve kanunilik ilkesine vurgu yapmaktadır.

Sorumluluğa gidilebilmesi için vergi ziyayı ile meslek mensubunun eylemi/ihmalı arasında somut nedensellik bağı aranmakta; şüpheli durumlarda vergi dairesine bildirim, yazılı savunma alınması ve ödeme

uyarınca, davalı yeminli mali müşavir ...'in de oluşan vergi kaybından, vergi mükellefi davacı ile birlikte müteselsilen sorumlu bulunmasına, aynı sorumluluğun vergi dairesine karşı da Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde düzenlenmiş olmasına göre" hukuka uygun bulunarak onanmıştır.
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (Erişim Tarihi: 03.03.2026).

emrinin bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesi gibi usul gereklilikleri titizlikle denetlenmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı tebliğlerle gelir/kurumlar vergisi istisna ve indirimlerinden yararlanılması bazı hallerde yeminli mali müşavir tasdik raporu şartına bağlanmış, tasdik hadleri güncellenmiş ve karşıt inceleme limitleri belirlenmiştir.

Çalışmada ulaşılan temel sonuçlardan ilki, mali müşavirlerin sorumluluğunun vergi borcuna ilişkin asli bir sorumluluk olmayıp, tali ve sınırlı bir sorumluluk niteliği taşıdığıdır. Nitekim mali müşavirler somut vakaya bağlı olaya ilişkin ne mükellef ne de vergi sorumlusu sıfatına sahiptir. Bu nedenle, meslek mensuplarının sorumluluğunun, yalnızca kanunda açıkça öngörülen hâllerle ve vergi ziyayı doğrudan nedensellik bağı bulunan durumlarla sınırlı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda sorumluluğun istisnai bir müessese olduğu dikkate alındığında, bu sorumluluğun genişletici yorumlara tabi tutulması, kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Danıştay içtihatları incelendiğinde, yüksek mahkemenin son yıllarda istikrarlı biçimde mali müşavirlerin sorumluluğunu dar yorumladığı görülmektedir. Özellikle beyannameler ile defter ve belgeler arasındaki şekli uyumsuzluklardan doğan vergi ziyayı hâllerinde sorumluluğun kabul edildiği; buna karşılık, mükellefin fiili davranışlarından, ticari kararlarından veya meslek mensubunun bilgi ve denetim alanı dışında kalan işlemlerden kaynaklanan vergi ziyayı bakımından sorumluluğun reddedildiği anlaşılmaktadır. Bu yaklaşım, kusur ilkesi ile illiyet bağı kavramlarının vergi sorumluluğu bakımından da geçerliliğini koruduğunu göstermektedir.

Çalışmada ayrıca, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler arasındaki görev ve yetki farklılıklarının, sorumluluğun kapsamının belirlenmesinde belirleyici olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yeminli mali müşavirler bakımından sorumluluk, kural olarak

tasdik kapsamı ile sınırlı olup, bu sınırın idari düzenlemeler veya yorum yoluyla genişletilmesi mümkün değildir. Aksi yöndeki uygulamalar, yalnızca hukuki güvenlik ilkesini zedelemekle kalmayacak, aynı zamanda meslek mensuplarının fiilen denetim yetkisi bulunmayan alanlarda sorumlu tutulması sonucunu doğuracaktır.

Sonuç olarak, mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi hukukunun kamu yararı ile mesleki bağımsızlık arasındaki dengeyi yansıtan bir müessese olup, Danıştay'ın yerleşik içtihatları bu dengeyi mesleki özen, yetki sınırı ve somut tespit şartlarıyla korumaktadır.

KAYNAKÇA

- Arat, Ayşe (2018). Müteselsil Borçlarda Alacaklı ile Borçlular Arasındaki İlişkinin Hüküm ve Sonuçları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 26(2).
- Aydemir, Hüseyin (2025). Vergi Davaları. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Balcı, Mustafa (2023). Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Batı, Murat (2025). Vergi Hukuku (Genel Hükümler). (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Çitil, Bünyamin (2021). Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları Vergilendirme ve Sorumluluk Hükümleri. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demirkıran, Şüheda (2024). Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları. Ed. İzzet Özgenç. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erginay, Akif (1981). Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi. (9. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Gerçek, Adnan (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 54(3).

Nas, Adil (2023). Vergi Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami ve Göker, Cenker (2021). Vergi Hukuku. (30. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Özyer, Mehmet Ali (2014). Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. (6. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2022). Vergi Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yüce, Mehmet; Şenyüz, Doğan ve Gerçek, Adnan (2022). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.

YARGI KARARLARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.03.2004 Tarih ve E.2003/370, K.2004/39 Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 05.11.2010 Tarih ve E.2010/273, K.2010/485 Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2013 Tarih ve E.2012/68, K.2013/328 Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.10.2015 Tarih ve E.2015/644, K.2015/723, Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.12.2024 Tarih ve E.2024/811, K.2024/1220 Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2019 Tarih ve E.2015/2880, K.2019/2406 Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 10.04.2019 Tarih ve E.2016/14612, K.2019/2495 Sayılı Karar.

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Danıştay 3. Dairesi, 15.04.2019 Tarih ve E.2016/12860, K.2019/2583
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 27.05.2019 Tarih ve E.2019/195, K.2019/3817
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 23.01.2024 Tarih ve E.2023/10291, K.2024/60
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 22.05.2024 Tarih ve E.2023/6810, K.2024/3294
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 14.10.2024 Tarih ve E.2022/957, K.2024/5296
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 15.10.2024 Tarih ve E.2023/6760, K.2024/5320
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 06.12.2024 Tarih ve E.2022/2825, K.2024/6575
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2025 Tarih ve E.2023/1618, K.2025/1692
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 10.04.2025 Tarih ve E.2023/7599, K.2025/1747
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 11.04.2025 Tarih ve E.2023/7948, K.2025/1797
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 11.04.2025 Tarih ve E.2024/2133, K.2025/1799
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 11.04.2025 Tarih ve E.2023/7954, K.2025/1798
Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 16.04.2025 Tarih ve E.2024/910, K.2025/1942
Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 26.03.2019 Tarih ve E.2015/10397, K.2019/2314
Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 04.04.2019 Tarih ve E.2016/15194, K.2019/2629 Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 11.04.2019 Tarih ve E.2015/8041, K.2019/2803 Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 07.03.2023 Tarih ve E.2019/2858, K.2023/1269 Sayılı Karar.

Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2020 Tarih ve E.2016/3504, K.2020/2151 Sayılı Karar.

Danıştay 7. Dairesi, 23.12.2024 Tarih ve E.2023/3139, K.2024/5339 Sayılı Karar.

Danıştay 7. Dairesi, 23.12.2024 Tarih ve E.2022/3428, K.2024/5340 Sayılı Karar.

Danıştay 7. Dairesi, 30.01.2025 Tarih ve E.2024/2040, K.2025/322 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 15.11.2001 Tarih ve E.2000/5453, K.2001/4250 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 17.09.2002 Tarih ve E.2001/5189, K.2002/3471 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 10.12.2002 Tarih ve E.2000/3190, K.2002/4986 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 20.02.2008 Tarih ve E.2007/1964, K.2008/889 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 11.06.2010 Tarih ve E.2010/808, K.2010/2999 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 26.05.2014 Tarih ve E.2011/1590, K.2014/2997 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 19.03.2015 Tarih ve E.2013/3779, K.2015/1407 Sayılı Karar.

Prof. Dr. Murat BATI
Av. Devrim Doğa DİNÇER

Danıştay 9. Dairesi, 16.02.2016 Tarih ve E.2013/2939, K.2016/480 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 19.04.2016 Tarih ve E.2016/2470, K.2016/2889 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 04.06.2018 Tarih ve E.2014/8200, K.2018/3940 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 01.04.2019 Tarih ve E.2016/1263, K.2019/1339 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 13.06.2019 Tarih ve E.2016/8142, K.2019/2490 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 04.10.2023 Tarih ve E.2022/1964, K.2023/3382 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 09.11.2023 Tarih ve E.2022/4857, K.2023/4451 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 11.03.2025 Tarih ve E.2025/910, K.2025/738 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 11.03.2025 Tarih ve E.2025/911, K.2025/737 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 04.02.2025 Tarih ve E.2025/111, K.2025/170 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 27.03.2025 Tarih ve E.2023/596, K.2025/1099 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 07.04.2025 Tarih, E.2023/1285, K.2025/1154 Sayılı Karar.

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, 06.11.2019 Tarih ve E.2016/23979, K.2019/10922 Sayılı Karar.

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 19.12.2013 Tarih, E.2012/7273, K.2013/23232 Sayılı Karar.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, 11.03.2025 Tarih
ve E.2023/424, K.2025/381 Sayılı Karar.

İNTERNET KAYNAKLARI

www.danistay.gov.tr

www.lexpera.com.tr

www.resmigazete.gov.tr