

e-Karşıt Uygulaması, Neden Olmasın? (*)



Vergi Bülteni(*)

Bu bülten **MuhasebeTR** 'de yayınlanmıştır.
100.000'i aşkın üye sayısıyla 1 NUMARA

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

1. Önsöz

Geçtiğimiz hafta ele aldığımız bir yazıda, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşıt inceleme ve teyit konusunda reform yapılmasının artık zamanının geldiğini söylemiş ve sözlerimizi “Korona virüse karşı mücadele kapsamında e-Karşıt uygulaması, neden olmasın?” diye tamamlamıştık.

Bu yazımızda, mevzuatımızda karşıt inceleme ve teyit konusunda yer alan düzenlemeler ele alınarak, uygulamanın ne şekilde gerçekleştiği ve yaşanan sıkıntılar çok detaylı bir şekilde incelenecek, bu çerçevede konuya ilişkin olarak reform ihtiyacı ortaya konulacak ve e-karşıt uygulamasının ne şekilde hayata geçirilebileceği yönünde değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2. 3568 Sayılı Kanunun Amacı

1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı Kanunla; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişinin sağlanması, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutularak, gerçek durumun ilgililere ve resmi makamlara yararlanması için tarafsız bir şekilde sunulması amaçlanmıştır. Bu çerçevede, yüksek mesleki standartları gerçekleştirecek şekilde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ile bunlar tarafından verilecek hizmetlerin esasları düzenlenmiştir.

3. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri

Her iki meslek grubu da esasen denetim yetkisine sahip olmakla birlikte, yeminli mali müşavirlere belirlenmiş vergisel konularda tasdik yetkisi verilmiştir. Bu şekilde vergi denetim elemanlarının iş yükü hafifletilmeye çalışılmış, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar vergi dairelerince gerçekleştirilen işlemlerin yerine getirilmesinde esas alınmaya başlanmıştır.

Yeminli mali müşavirlere, kamu görevlisi olarak değerlendirilmelerine yol açacak şekilde, tasdik yapma yetkisi gibi çok üst düzeyde bir yetki verilmekle birlikte, sorumlulukları da buna uygun olacak şekilde son derece ağır tutulmuştur. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olup, kayba uğratılan vergiler, vergi cezaları ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

Diğer taraftan, serbest muhasebeci mali müşavirlere; beyannamelerini imzaladıkları dönem ve mükelleflerle sınırlı olmak kaydıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılacak iadeye dayanak teşkil edecek rapor düzenletmeye, bu kapsamda rapor düzenleyecek serbest muhasebeci mali müşavirlerde aranacak nitelik ve şartlar ile rapor düzenlenebilecek iade türlerini ve azami iade tutarlarını tespiti, rapor düzenleme yetkisini, belirleyeceği usul ve esaslara göre yapılan eğitimlere katılma ve başarılı olma şartına bağlamaya ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye dair bakanlığa yetki verilmiş ise de söz konusu yetki günümüze değin kullanılmamıştır.

4. Tasdik Yetkisinin Kullanımı

Maliye Bakanlığınca çıkarılan Tasdik Yönetmeliği ile tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmeliğe göre 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.

Maliye Bakanlığı tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir. Tasdik yönetmeliğinde yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler sayılmıştır. Ancak tasdik kapsamına alınan konu ve işlemlerle ilgili tasdik işleminin yapılabilmesi, Bakanlık tarafından tebliğ çıkartılması şartına bağlanmıştır.

Bakanlık tarafından yayımlanan tebliğlerle belirlenen konu ve işlemler, yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular arasına alınmakta olup, söz konusu tebliğlerde aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslara yer verilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından tebliğ çıkartılıp düzenleme yapılmadığı sürece, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamaz.

5. Karşıt İncelemeye İlişkin Yasal Dayanak

Vergi Usul Kanununun “Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti” başlıklı 256. maddesi uyarınca; mükellefler her türlü defter, belge ve karneler ile manyetik ortamlardaki kayıtları ve bunlara erişim için gerekli şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır.

1998 yılında yapılan yasal düzenlemeyle; tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan taleplerin karşılanması yönünde zorunluluk getirilmiştir. Bu zorunluluğun ne şekilde yerine getirileceği hususunun belirlenmesi ise Maliye Bakanlığına bırakılmıştır.

6. Karşıt İncelemeye İlişkin Mevcut Uygulamanın Usul ve Esasları

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması ile ilgili defter ve belgelerin yeminli mali müşavirlere incelenmesi amacıyla ibraz edilmesi ve karşıt incelemeler konusunda, 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan genel tebliğle düzenlemeler ve açıklamalar yapmıştır. [27 Seri Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği]

Ancak, uygulama aşamasında ortaya çıkan sorunları veya tereddütleri gidermek üzere; 02.03.2001 tarih ve 24334 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 29 numaralı, 23.02.2007 tarih ve 26443 sayılı Resmi Gazetede 41 seri numaralı, en nihayetinde elektronik defter uygulamaları çerçevesinde karşıt inceleme tutanaklarında yer verilecek hususlara ilişkin olarak 22.04.2017 tarih ve 30046 sayılı Resmi Gazetede 45 seri numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

6.1. Karşıt İnceleme Yapmak Zorunlu Tutulmuştur

Tasdik Yönetmeliğinin 14. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, "Denetim Teknikleri" başlıklı 15/d maddesinde ise işletme kayıtlarında yer alan hususların üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi hususu denetim teknikleri arasında sayılmıştır.

3568 Sayılı Kanununun 12. maddesi hükmü ile Tasdik Yönetmeliğinin yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, yeminli mali müşavirler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdür. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

6.2. Defter ve Belgelerin Yeminli Mali Müşavirlere İbraz Edilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Belirlenmiştir

Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar, yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler. Bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenecektir. Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilecektir. Örneğin, KDV iadesi dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükellefe mal ya da hizmet satan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılacak ise, talep yazısında bu hususa ve ayrıca tetkik edilmek istenilen işlemlere yer verilecektir.

İlgililer yeminli mali müşavirlerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getireceklerdir. Defter ve belgeleri tetkik için talep eden yeminli mali müşavir mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla yükümlüdür.

Yeminli mali müşavirlerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılacaktır. Ancak, iş yerinin uygun olmaması veya ölüm, işin bırakılması gibi zaruri sebeplerle defter ve belgelerin iş yerinde tetkikinün fiilen imkansız olması ya da mükellefin istemesi halinde, defter ve belgelerin taraflarca belirlenecek bir yerde incelenmesi de mümkündür.

Ayrıca, tam tasdik sözleşmesi veya KDV iadesi tasdik sözleşmelerinin aslı ya da onaylı örnekleri mükellefe ibraz edilecek ve yapılacak tetkikin bu çerçevede olduğu açıklanacaktır. Mükellefler kimliklerini veya ibrazını istedikleri defter ve belgeleri tetkike yetkili olduklarını kanıtlayamayan yeminli mali müşavirlerin taleplerini yerine getirmekle yükümlü değillerdir. Bu konularda tereddüdü bulunan mükellefler ilgili meslek odaları ve vergi dairelerinden bilgi alabileceklerdir.

6.3. Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükelleflere Özel Usulsüzlük Cezası Kesilecektir

Defter ve belgelerini belirlenen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere ibraz etmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi hükmüne göre, 1.1.2020'den itibaren söz konusu yükümlülüğü yerine getirmeyenlerden; birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 2.300 TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 1.200 TL, bunların dışında kalanlar hakkında ise 600 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu çerçevede işlem yapılabilmesi için, yeminli mali müşavirlerin defter ve belge ibraz edilmesine ilişkin yazılarında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerine göre cezai işlem yapılmasını gerektirdiği belirtilecektir.

Yeminli mali müşavirler defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefleri bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildireceklerdir. Vergi daireleri bu mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. maddesi uyarınca işlem yapmadan önce, defter ve belgelerin ibrazı taleplerinin, tebliğle yapılan düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol edeceklerdir.

6.4. Yazılı Teyit Almak Suretiyle Karşıt İnceleme Yapılabilecektir

Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş mükellefler nezdinde KDV iadesi veya tam tasdik dolayısıyla yapılacak karşıt incelemelerin, bu mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinden teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür.

Bilgi verme işlemlerinde zorunluluk yoktur. Dolayısıyla, kendisinden bilgi istenilen yeminli mali müşavirler, istenilen bilgileri verebilecekleri gibi, diledikleri takdirde bilgi vermektan imtina da edebilir.

Ancak, yeminli mali müşavirlerin bilgi yazısı verdikleri bir konuda, daha sonra vermiş oldukları bilgilerin içeriğine yönelik herhangi bir düzeltme yapmaları söz konusu olamaz. Bu konuda yapılan düzeltme girişimi, daha önceden verilen bilgilerin doğruluğuna ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Bu itibarla, yeminli mali müşavirlerin vermiş oldukları bilgi yazılarında yer alan hususları, dikkat ve özenle tetkik etmeleri sorumlulukları açısından önemlidir.

Diğer taraftan, katma değer vergisi iadesi tasdik işlemlerinde, süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmamış mükellefler ile ilgili olarak yeminli mali müşavirlerden alınan cevap yazılarına itibar edilmez. Bu mükellefler nezdindeki karşıt incelemelerin tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavirler tarafından yapılması gerekir.

6.5. Karşit İnceleme Yapılmasının Zorunlu Olduğu ve Olmadığı Durumlar

01.01.2020 tarihinden itibaren düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde, KDV hariç tutarı 44.000 TL'nı aşmayan belgeler için karşit inceleme yapılması zorunlu değildir. Belge bazında alımların bu tutarı aşması halinde ise karşit inceleme yapılması zorunludur.

Ayrıca, bir mükelleften bir aylık dönemde alınan mal ve hizmet alımlarının, belge bazında her birinin tutarının 44.000 TL'nin altında kalmakla birlikte, yapılan alım toplamının 130.000 TL'nı aşması durumunda, anılan mükellef nezdinde karşit inceleme yapılması gerekecektir.

KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşit incelemelerin yapılması zorunludur. Ancak, indirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşit inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynakladığı hallerde, karşit inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşit inceleme yapılması yeterli olacaktır.

Genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az % 51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları için yukarıdaki sınırlarla bağlı kalınmaksızın karşit inceleme yapılması zorunlu değildir.

Ayrıca özelleştirilen kamu kuruluşlarından yapılan elektrik, telefon ve doğal gaz alımlarına ilişkin belgeler ile ilgili karşit inceleme yapılması da zorunlu değildir. Yapılan karşit incelemeler ile ilgili %80 oranının hesaplanmasında karşit inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV de dikkate alınacaktır.

6.6. Karşit İnceleme Sonuçları Tutanağa Bağlanacaktır

Karşit inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta yeminli mali müşavirin imzası ve mührü, nezdinde karşit inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. Nezdinde karşit inceleme yapılan mükellefin beyannamelerini imzalamakla yükümlü olan serbest muhasebeci mali müşavir arzu ederse tutanakları imzalayabilir. Teyit yazıları ise teyidi veren yeminli mali müşavir tarafından imza ve mühür ile onaylanır.

Karşit inceleme tutanaklarında ve teyit yazılarında yer alması gereken bilgilere ise söz konusu genel tebliğlerde çok ayrıntılı olarak yer verilmiş olup, burada ayrıca değinilmesine gerek duyulmamıştır.

6.7. Vergi Dairelerinden Bilgi İstenebilecektir

Yeminli mali müşavirler tasdik hizmeti verdikleri mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile ilgili olarak vergi dairelerinden bilgi isteyebilmektedir. Bilgi isteme yazılarında, hakkında bilgi istenen mükellefin tasdik hizmeti verilen mükellef ile bağlantısı ve bilgi istenen konunun açıklıkla belirtilmelidir. Yeminli mali müşavirlerin yazılı bilgi talepleri 15 iş günü içerisinde yerine getirilecektir.

Vergi dairelerinden bu şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemin yapılacağı tabiidir.

6.8. Yeminli Mali Müşavirlerin Öğrendikleri Bilgileri Saklaması Zorunludur

Yeminli mali müşavirler işleri dolayısıyla, mükellefler ve mükellefler ile ilgili kimseler hakkında öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Bu hükme uymayan yeminli mali müşavirler hakkında Vergi Usul Kanunu, 3568 Sayılı Kanun ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uyarınca gerekli işlem yapılacaktır.

7. Mevcut Karşıt İnceleme Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Uygulama esasları yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan, yeminli mali müşavirlerce 20 yılı aşkın süredir yerine getirilmeye çalışılan karşıt inceleme uygulamasına ilişkin olarak yaşanan sorunları aşağıda özetlemeye çalışacağız.

7.1. Kırtasiyeciliğin Ortadan Kaldırılması Gerekir

Mevcut uygulamalar çerçevesinde, tasdik konusu işlemlere taraf olan mükellefler nezdinde karşıt inceleme yapmak o kadar da kolay değildir. Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenecektir. Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilecektir.

İlgililer yeminli mali müşavirlerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getireceklerdir. Defter ve belgeleri tetkik için talep eden yeminli mali müşavir mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıttacaktır.

Yeminli mali müşavirlerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılacaktır. Ayrıca, tam tasdik sözleşmesi veya KDV iadesi tasdik sözleşmelerinin aslı ya da onaylı örnekleri mükellefe ibraz edilecek ve yapılacak tetkikin bu çerçevede olduğu açıklanacaktır.

20 yıl önceki dönemin şartlarına göre hazırlanmış bu uygulama şeklinin, günümüz şartlarına ne derece uyup uymadığı ortadadır. Bir faturanın karşı firma tarafından gelir yazılıp yazılmadığının ve KDV'sinin beyan edilip edilmediğinin, bilemediniz beş dakika içerisinde kontrol edilmesi mümkün iken, işinizi hakkını vererek yapmak için haftalar boyunca koşturmanız gerekebilir.

7.2. Yeminli Mali Müşavirlere Tanınan Yetkinin Sınırları Belirsizdir

Yasa hükmünde yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanların defter ve belgelerini, yeminli mali müşavirlere ibraz etmekle yükümlü kılınmakla birlikte, bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlı tutulmuştur.

Yeminli mali müşavirin nezdinde karşıt inceleme yaptığı işletmeler, doğal bir içgüdüyle işletmelerinin yatak odası olarak gördükleri muhasebe departmanlarına yabancı birisinin girmesinden, kayıtlarının incelenmesinden, bunlardan veriler toplanmasından veya kopyalar çıkarılmasından, ister istemez rahatsız olmakta ve mümkün olduğunca az veri paylaşımında bulunmaya çalışmaktadır.

Dolayısıyla, yukarıda yer alan yasa hükmünün bir hayli teorik kalması ve yetki sınırındaki belirsizlik nedeniyle, yeminli mali müşavirler karşıt inceleme yaparken, hangi hesaplara bakıp hangilerine bakamayacağına ve bunlardan manyetik ortamda veya kağıt olarak döküm alıp alamayacağı konusunda ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır.

Konuya ilişkin yaşanan sıkıntıları daha açık bir şekilde anlatmaya çalışalım. Karşıt inceleme yapılmasından amaç; yeminli mali müşavirin tasdik işlemlerini yaptığı işletmenin kayıtlarına intikal etmiş belgenin üzerinde yer alan mal veya hizmet bedelinin, karşı firma tarafından yasal kayıtlarına 600- Yurt İçi Satışlar Hesabına hâsılat olarak intikal ettirilip ettirilmediği, faturada gösterilen KDV tutarının 391- Hesaplanan KDV Hesabına intikal ettirilip ettirilmediği, fatura bedeli ile KDV toplamının alacak olarak 120- Alıcılar Hesabına kayıt edilip edilmediğinin tespit edilmesidir.

Nezdinde karşıt inceleme yapılan firma, çoğu zaman tüm müşteri profilinin görünmesini istemediği için 600- Yurt İçi Satışlar Hesabı ile 391- Hesaplanan KDV Hesabının dökümünü vermekten imtina etmekte, bunun yerine 120- Alıcılar Hesabının müşteriye ilişkin olan muavinini vermekte, burada müşteriye kesilen faturanın hangi tarih ve yevmiye kaydıyla hâsılat yazıldığına görüldüğünü ileri sürmektedir.

Bu durumda, müşteriye kesilen faturada yer alan bedelin hâsılatlara intikal ettiğini ve hesaplanan KDV'nin ilgili hesaba intikal ettiğini tahmin etmekle birlikte, bu hesapların bütününe görme ve bunların bütünü içinde yer alıp yer almadığını kontrol etme şansınız kalmamaktadır.

Bakanlığın, bu noktada yeminli mali müşavirin yetkilerinin sınırını ve ne fayda elde etmeyi amaçladığını daha net bir şekilde ortaya koyması gerekir. Söylediklerimizi örneklemek suretiyle daha belirgin hale getirelim.

Diyelim ki Ocak 2020 döneminde düzenlenmiş bulunan 100.000 + 18.000 KDV tutarındaki bir faturanın karşıt incelemesini yapacaksınız. Karşı firmanın yetkilisi 120- Alıcılar Hesabının muavin dökümünü çekip veriyor, bu dökümde müşterinizin 118.000 TL tutarında borçlandığını, buna ilişkin yevmiye kaydının tarih ve numarasını görüyorsunuz. Ayrıca, müşteriye kesilen fatura tutarının; BS Formunda beyan sınırını aşıyorsa, BS formuna dâhil edilip edilmediğini ve beyan edilen KDV matrahını aşp aşmadığını görebiliyorsunuz.

Ancak, ilgili döneme ilişkin 600- Yurt İçi Satışlar Hesabı ile 391- Hesaplanan KDV Hesabının dökümünün verilmediği zaman, KDV beyanı üzerinde yer alan matrah ve hesaplanan KDV tutarının, 191- İndirilecek KDV Hesabının dökümünün verilmediği zaman döneme ilişkin indirilecek KDV tutarının, karşıt inceleme yapılan firma tarafından Ocak 2020 dönemine ilişkin KDV beyanına yansıtılıp yansıtılmadığını, dolayısıyla beyanın bütününe gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kontrol etme şansınız bulunmuyor.

Bu nedenle, bakanlığın yapacağı ikincil bir düzenlemeyle yeminli mali müşavirlerin karşıt incelemelerde ilgili firmalardan hesap bazında hangi verilerin alıp alamayacağını belirleyerek net bir şekilde açıklaması yaşanan belirsizlikleri ortadan kaldıracak olup, yeminli mali müşavirden beklenen görev ve üzerine alacağı sorumluluğun sınırlarını biraz daha belirgin hale gelecektir.

7.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Karşıt İncelemeye Tabi Mükellefin Sunacağı Verileri İşyerlerinde İncelemesi Anlamını Yitirmiştir.

20 yıl önce Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulmak zorunda olunan yasal defterler kağıt ortamında tutulmakta ve bunların kullanılmadan önce noterlere tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, yeminli mali müşavirler Maliye Bakanlığınca yetki verilmiş matbaalarca basılan ve seri numaraları vasıtasıyla kontrolü sıkı bir şekilde takip edilen kağıt ortamında düzenlenmiş faturaların, karşıt inceleme esnasında mükellefler tarafından yasal defterlere kaydedilip kaydedilmediğini kontrol etmekteydiler.

Artık başka bir dünyada yaşıyoruz, günümüzde e-defter ve e-fatura uygulamalarının son derece yaygın hale gelmesi nedeniyle, yeminli mali müşavir olarak karşıt incelemeye gittiğiniz mükelleflerin çok büyük bir kısmında, işyerlerine gitseniz bile size artık kağıt ortamında defter ve belgelerini ibraz edemeyeceklerdir.

Kontrol etmek istediğiniz bilgilere ancak ekrandan bakabilecek, gördüğünüz verileri tutanağa aktaracak, eğer şansınız yaver gider karşınızdaki mükellef anlayışlı ise bu verilerin manyetik ortamda saklı elektronik dosyalarını da teslim alabilirsiniz.

Oysa, yukarıda da çok detaylı açıklandığı üzere, nezdinde karşıt inceleme yapılan firmadan e-defter berat dosyalarının numaraları, ilgili döneme ilişkin 600- Yurt İçi Satışlar Hesabı, 391- Hesaplanan KDV Hesabı, 120- Alıcılar Hesabı ile 191- İndirilecek KDV Hesabının dökümü, Ba / Bs Formları ile KDV ve Muhtasar beyannamelerine ilişkin veri setini almanız durumunda, incelemenizi dakikalar içerisinde tamamlamanız mümkün olacaktır.

7.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden Bilgi Talebi İnternet Vergi Dairesi Üzerinden Yapılabilmelidir

Yeminli mali müşavirler tasdik hizmeti verdikleri mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile ilgili olarak vergi dairelerinden bilgi isteyebilmektedir. Bilgi isteme yazılarına genel olarak vergi dairelerinden süresinde cevap gelmemektedir. Buna ilişkin önlemlerin alınmasının yanı sıra söz konusu bilgi taleplerinin artık internet vergi dairesi üzerinden yapılabilmemesinin de sağlanması yerinde olacaktır.

7.5. Yeminli Mali Müşavirlere Defter ve Belge İbrahim Etmeyenlere Uygulanan Cezalar Caydırıcı Değildir

Vergi Usul Kanununun “Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbrahim Mecburiyeti” başlıklı 256. maddesi uyarınca; mükellefler her türlü defter, belge ve karneler ile manyetik ortamlardaki kayıtları ve bunlara erişim için gerekli şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır. Aksi takdirde, çok ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalırlar.

Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerinin incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz edilmemesi re’sen takdir sebebi olup, bu durumdaki mükellefler hakkında takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunur.

Ayrıca, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz etmeyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin karşılaştığı diğer bir yaptırım şekli ise KDV beyanlarında yer alan indirim KDV’lerinin red edilmesi olmaktadır.

Defter ve belgelerini belirlenen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere ibraz etmeyenlere ise sadece cüzi tutarlarda bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi söz konusudur. Kesilecek cezanın caydırıcı olmadığı son derece açıktır. Kuralların işlenmesini sağlayacak ölçüde bir cezanın getirilmesi yerinde olacak ve kurulan sistemin işlenmesini sağlayacaktır.

8. Gelir İdaresi Başkanlığı Dijital Dönüşümünü Gerçekleştirmiştir

Gelir İdaresi Başkanlığı bilişim teknolojisinde yaşanan ilerlemelere uygun olarak; ekonomik aktiviteleri elektronik ortamda izleme, analiz etme, raporlama, elektronik ortamda denetim alt yapısını oluşturma, kağıt defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetleri azaltma, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amacıyla, yasal mali belgelerin elektronik ortamda elektronik belge olarak oluşturulmasına, düzenlenmesine, iletilmesine, muhafazasına ve ibrazına ilişkin usul ve esasları içeren çok sayıda genel tebliğ yayımlamıştır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik olarak yayımlanan tüm tebliğler gözden geçirilmiş, toplam 8 adet genel tebliğ yürürlükten kaldırılarak, elektronik belge uygulamalarında bütünlüğü sağlamak üzere, 19.10.2019 Tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazetede 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu, e-Gider Pusulası, e-bilet, e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi, e-Sigorta Poliçesi, e-Döviz Alım Satım Belgesi ve e-Dekont belgelerine ilişkin olarak yapılan düzenlemeler ile uygulamaya ilişkin açıklamalara belirtilen tebliğde yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkisi çerçevesinde yayımladığı Elektronik Defter Genel Tebliğiyle; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları da belirlemektedir. 19.10.2019 Tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliğiyle yapılan değişikliklerle, e-defter uygulamasına ilişkin kapsam genişletilmiştir.

9. e-YMM Tasdik Raporu Uygulaması Başlatılmıştır

Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. [VUK Mükerrer Madde 227/1-3 Bendi]

01.06.2019 Tarih ve 30791 sayılı Resmi Gazetede, 1 Sıra Numaralı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ yayımlanarak söz konusu yetki kullanılmıştır. Bakanlık, bağlı oldukları meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının elektronik ortamda gönderilmesine yönelik usul ve esasları belirlemiştir.

Böylece, yeminli mali müşavirlerin 3568 sayılı Kanun ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde düzenlemiş oldukları Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının gönderilmesinde gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak ve söz konusu raporların kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikali sağlanacaktır.

9.1. Sisteme Erişim ve Kullanım

Yeminli mali müşavirler, kullanıcı kodu ve şifre kullanarak <https://www.gib.gov.tr/> adresinden internet vergi dairesi sistemine girerek raporlarının elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin ilgili menü başlığını seçerek sisteme girecektir.

Yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda e-imza ile imzalanarak gönderilen raporlar, ilgili meslek mensuplarınca imzalanmış ve mühürlenmiş bir rapor olarak kabul edilecektir.

Sistem üzerinden gönderilen raporların süresinde düzenlenmiş sayılması için ilgili mevzuatta öngörülen sürenin son günü saat 23:59'dan önce sistem üzerinde e-imza ile imzalanarak gönderilmesi gerekmektedir. Sistem üzerinden gönderilen raporların ekinde, yeminli mali müşavirin bağlı olduğu meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı bulunduğunu gösterir "Faaliyet Belgesi"nin bulunması zorunludur.

9.2. Raporun Yazımı ve Eklerin Sisteme Yüklenilmesi

Yeminli mali müşavirler; sistem üzerinde ilgili bölümleri doldurmak ve açıklamaları yapmak, rapor eklerini belirtmek ve girmek suretiyle raporlarını hazırlayacaktır. Bu şekilde hazırlanan rapor, kağıt ortamında olduğu gibi ilgili mevzuatında belirtilen süre içerisinde elektronik imza ile imzalanarak ilgili vergi dairesine gönderilecektir.

Sistemde, rapora eklenmek üzere tüm ekleri gösteren ve zorunlu olarak doldurulması gereken bir “Ek Listesi” bölümü yer almaktadır. Bu bölümde ekin hangi şekilde (elektronik ya da vergi dairesine dilekçe ile) ibraz edildiği bilgisinin işaretlenmesi gerekmektedir.

Ek listesinde yer alan yeminli mali müşavirin imzasını taşıyan belgeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından üretilen beyanname, tahakkuk fişi ve benzeri belgeler rapora elektronik ortamda eklenecektir. Üçüncü kişi veya kurumların imzasını ya da onayını taşıyan belgeler ise kağıt olarak ilgili vergi dairesine ibraz edilecektir.

Elektronik olarak eklenebilecek ekler toplamda 5 megabaytı aşamayacaktır. Bu nedenle sisteme yüklenen eklerin boyutunun bu limite göre ayarlanması gerekmektedir. Toplamda 5 megabaytlık limitin zorunlu olarak aşılması halinde ise, elektronik olarak eklenemeyen ekler de ilgili vergi dairesine elektronik ortamda gönderilen Raporun tarih ve sayısı belirtilmek suretiyle kağıt ortamında ibraz edilecektir.

Sistemden elektronik imzalı olarak gönderilen Raporların geçerlilik kazanması için, bu Raporların ilgili mevzuatında belirtilen sürenin son gününe kadar ilgili vergi dairesine kâğıt olarak ibraz edilmesi gereken eklerinin de belirtilen bu süre içerisinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu belgeler, yeminli mali müşavirler tarafından bizzat ibraz edilebileceği gibi, yeminli mali müşavirlerin çalışanları tarafından ya da alma haberli posta yoluyla ibraz edilebilecektir. Söz konusu eklerin süresi içerisinde vergi dairesine ibrazına yönelik olarak postaya verildiği tarih esas alınacaktır. İlgili mevzuat hükümlerinde vergi dairesine verilmesine dair herhangi bir süre sınırlaması bulunmayan Raporlarda ise söz konusu Raporlara ait eklerin gönderimi tamamlanmadan bu Raporlar vergi dairesince işleme konulmayacaktır.

9.3. e-YMM Tasdik Raporu Kapsamında Verilecek Raporlar

Gelir İdaresi Başkanlığı, yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarından hangilerinin elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden verileceğini belirleyecektir. Bakanlık tarafından yapılacak duyurularda, e-YMM tasdik raporu kapsamında belirlenen raporlar açıklanan tarihlerden itibaren elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderileceği duyurulmayan Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının mevcut hükümler çerçevesinde kağıt ortamında verilmesine devam edilecektir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderileceği belirtilen Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının belirli koşullarda kağıt ortamında ibraz edilmesine izin vermeye de yetkilidir.

2019 yılında yeminli mali müşavirler tarafından verilmiş Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporlarının elektronik ortamda veya kağıt ortamında gönderilmesi meslek mensubunun kendi seçimine bırakılmıştır. Ancak, 01.01.2020 tarihinden itibaren Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporları zorunlu olarak sadece elektronik ortamda gönderilecektir.

13.11.2019 Tarih ve 1 Numaralı YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Sirkülerle, yeminli mali müşavirler tarafından verilecek tüm Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporlarının 15.11.2019 tarihinden itibaren internet vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda ihtiyari olarak gönderilmesi uygulamasına başlanmıştır.

Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporları 01.04.2020 tarihinden itibaren ise zorunlu olarak sadece internet vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda gönderilecektir. Diğer bir ifade şekliyle, günümüz itibarıyla KDV İadesi Tasdik Raporlarının elektronik ortamda gönderilmesi artık zorunlu hale gelmiştir.

10. e-Karşıt Uygulamasına Başlanabilir mi?

Yazımızın ilgili kısımlarında mevcut karşıt inceleme ve teyit uygulamasının ayrıntılarına yer verilmiş, 20 sene önce kağıt defterler ve belgeler varken tasarlanmış bu inceleme şeklinin güncel teknolojik gelişmeler karşısında yarattığı sıkıntılar ayrıntılı olarak ortaya konulmuş olup, başından beri gündeme getirmeye çalıştığımız soruyu artık soralım. e-karşıt uygulamasına başlanabilir mi?

Özellikle geçtiğimiz yıl başlayan Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporları ile Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporlarının artık zorunlu olarak e-YMM raporu olarak verileceğini de dikkate aldığımızda, sistemin dijital dönüşümünün gerçekleştirilmesine engel oluşturan geriye tek bir parça kalmaktadır: Kâğıt ortamında yapılan karşıt incelemelerde alınan tutanaklar ve karşıt yapılacak mükellefin yeminli mali müşavirinden alınan teyit yazıları.

Yukarıdaki bölümlerde detaylı açıklandığı üzere; nezdinde karşıt inceleme yapılan firmadan oluşturulmuşsa e-defter berat dosyalarının bilgileri, berat dosyaları oluşturulmamışsa henüz oluşturulmadığı, ilgili döneme ilişkin 600- Yurt İçi Satışlar Hesabı, 391- Hesaplanan KDV Hesabı, 120- Alıcılar Hesabı ile 191- İndirilecek KDV Hesabının dökümü, Ba/Bs Formları ile KDV ve Muhtasar beyannamelerine ilişkin veri setinin alınması durumunda, karşıt incelemeler çok sağlıklı olarak dakikalar içerisinde tamamlanmaktadır.

Alınan bu verilerin, aynı zamanda vergi dairelerinden bilgi isteme yazıları çerçevesinde alınan ve ilgili mükellefin dosyasına girmiş inceleme raporu ve/veya vergi incelemesinde olup olmadığına dair güncel bilgiler ışığında değerlendirme imkânı bulunmaktadır.

Ancak, nezdinde karşıt inceleme yapılacak firmanın bu veri setinin içinde yer alan verilerin kendi ellerinden çıkmış güvenilir veriler olduğunu garanti eden, verilerin karşıt incelemeyi yapacak yeminli mali müşavire güvenilir bir şekilde ulaşmasını sağlayan, şirketin vergi mahremiyeti kapsamında olan ve ticari sır sayılabilecek verilerinin üçüncü kötü niyetli şahısların eline geçmesine engel olacak önlemleri içeren ve buna yönelik güvence sağlayan bir sistemin kurulmasında yarar bulunmaktadır.

Bu sistemi nasıl tasarlamak gerekir? Gelir İdaresi Başkanlığının hali hazırda bunu sağlayacak teknolojik altyapıya sahip olduğunu düşünüyoruz. Gelen veriler üzerinde kontrol sağlamak ve güvenilirliğini sağlamak üzere, hali hazırda e-YMM tasdik raporlarının yazılmasına ilişkin oluşturulan sistemdeki menüye ek bir aplikasyon yazılımı belki mümkün olabilir.

Diğer bir seçenek ise fiilen çalışan yeminli mali müşavirlerin ve e-posta, telefon vb. iletişim bilgilerinin güncel olarak kullanıcıların kullanımına ve bilgisine sunulmasını sağlayan bir mekanizma kurulması olabilir. Yeminli mali müşavirlik görevini fiilen yapan çalışanlar listesine kayıtlı gerçek ve tüzel kişilerin bilgilerine, Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yer verilebileceği ve duruma göre bu bilgiler güncellenebileceği gibi, aynı uygulama yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu YMM Odaları tarafından da yerine getirilebilir.

Bu çerçevede, karşıt inceleme yapılacak mükellefe; yapılacak incelemenin maksadı, incelemenin dayanağı olan tasdik sözleşmesine ilişkin bilgiler, taraf olduğu işlemlere ilişkin fatura örneği, kendilerinden istenilen veri setinin neler olduğu, veri setinin kendilerine süresinde iletilmezse kanun uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası, kendileri hakkında mal ve hizmet satımında buldukları müşterilerden ve mensup oldukları YMM Odasından bilgi alabilecekleri kimselerin iletişim bilgilerinin içeren bir e-mail ile karşıt inceleme sürecinin başlatılabileceğini düşünüyoruz.

Karşı taraftan manyetik ortamda alınacak verilerin yanı sıra bu verilerin kağıt ortamında basılı olarak şirket kaşesiyle kaşelenmiş ve şirketi temsile yetkili şahıslar tarafından imzalanmış kağıt ortamında ayrıca yeminli mali müşavire gönderilmesinde yarar görüyoruz.

Manyetik ortamda alınan karşıt inceleme verilerinin ve/veya kağıt ortamında alınan verilerin pdf haline getirilmiş elektronik dosyalarının e-YMM tasdik raporlarına ek olarak eklenmesine yönelik yapılacak bir düzenlemeyle, rapor yazım süreci tamamıyla manyetik ortama taşınmış olacaktır. Vergi dairesinin tereddüt duyması halinde ise, ilgili şirketten kağıt ortamında elde edilmiş verilerin sunulmasıyla, oluşan tereddütler giderilebilecektir.

e-YMM tasdik raporlarının yanı sıra bunların eki olan karşıt inceleme tutanaklarının ve teyit yazılarının da manyetik ortamda elde edilmeleri ve manyetik ortamda raporlara eklenmesi sağlanırsa, yeminli mali müşavirlik yapanlar işlerini daha kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde yerine getirebilecekleri gibi, karşıt incelemeler için fiziki olarak daha az temas kuracakları için, bir nebze da olsa korona virüs kapma risklerini azaltmalarına yardımcı olacaktır.

Şimdi aynı soruyu biraz daha yüksek sesle soralım, korona virüse karşı mücadele kapsamında e-Karşıt uygulaması, neden olmasın?