

ELEKTRONİK GELİŞMELER KARŞISINDA KARŞIT İNCELEME NASIL YAPILMALIDIR

I-GİRİŞ

Bilindiği gibi 1990 yılında yayınlanmış bulunan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15’inci maddesine göre yeminli mali müşavirler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj, analitik inceleme teknikleri ile kanıtları toplarlar.

Karşıt inceleme suretiyle yukarıda yer alan tekniklerden doğrulama tekniği ile toplanan kanıtlar özellikle mesleğin omurgasını oluşturan alt inceleme tutanaklarının tutulması konusunda temel dayanak teşkil etmektedir.

19 seri numaralı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği’nde de;

“Hem katma değer vergisi iadesi işlemleri ve hem de gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin tasdiki işlemleriyle ilgili olarak, iade ve/veya mahsup edilecek katma değer vergisinin tutarı ile tasdik edilecek beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun yeminli mali müşavirlerce sağlanması esastır. Bunun sağlanması için yeminli mali müşavirler, işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mali ve hizmet satan alt firma ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorundadırlar” hükmü yer almaktadır.

Karşıt incelemelerle ilgili 3568 Sayılı Kanun kapsamında 1995–1996 Yıllarında 18,19 ve 20 No.lu Tebliğlerle ilk düzenlemeler yapıldı, bilahare 2000-2001 yıllarında 27 ve 29 no.lu Tebliğlerle bugün de uygulanan düzenlemeler yapılmış ve 2007 yılında 41 sayılı Tebliğ ile yeminli mali müşavirlerle ilgili bilgi yazılarına ilişkin düzenlemeler yapılmış, bu düzenlemelerden sonra günümüze kadar karşıt incelemelere ilişkin değişiklik/düzenleme yapılmamıştır.

Oysa 1990 ile 2022 yılı arasında geçen 32 yıllık süre içinde dünyada ve ülkemizde devasa teknolojik değişimler meydana geldi, teknoloji hayatımızın bir parçası haline geldi. Bu arada Pandemi dolayısıyla bir takım teknolojik fırsatlar ortaya çıkmış ve kullanılagelmiştir.

Dolayısıyla bu kapsamda karşıt incelemeler sonucu alt inceleme tutanakları ile ilgili bir kısım bilgilerin elektronik ortamda elde edilip edilemeyeceği konusu gündeme gelmiş bulunmaktadır.

Yeminli Mali Müşavirlerin özellikle KDV iadesi incelemelerinde firmayı tanımları üretim süreci hakkında bilgi sahibi olmaları bakımından firmaya gitmeleri hususu esas olmakla birlikte alt inceleme tutanaklarına ilişkin bazı

bilgilerin elde edilmesi yönünden teknolojiden yararlanma konusu gündemi oluşturmaktadır.

Platformda karşıt incelemelerde elektronik sistemin kullanılıp kullanılmayacağı ve bu sistemden nasıl yararlanılabileceği hususları gündem konusu edilmiştir.

Konunun tartışılmasındaki amaç esas itibariyle yeminli Mali Müşavirlerin KDV iade sürecinde daha aktif ve verimli olmalarını sağlamaya katkıda bulunmak ve zorunlu olarak karşımıza çıkacak bazı gelişmelere karşı süreçte ön alma, görüş oluşturma olarak ifade edilebilir.

1. Karşıt inceleme ile ilgili hususlar

Yukarıda ifade edildiği gibi Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15'inci maddesinde denetim teknikleri sayılmıştır. Buna göre;

Söz konusu inceleme teknikleri işin özelliği, hacmi dikkate alınarak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla tasdik denetimlerinde uygulanır. Bu tekniklerden özellikle doğrulama tekniği karşıt incelemelerde kullanılan tekniklerden biridir.

KDV iadesi işlemlerinde, karşıt incelemenin amacı iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemektir.

İşlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir,

Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli mali müşavir karar verecektir.

Yeminli mali müşavirler işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda yeminli mali müşavirler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inceklerdir.

YMM'ler ilgili firmanın bilgileri yanında firmayı ve kapasitesini, iadeye konu edilen mal tesliminin gerçekte yapıp yapmayacağını inceler. Bu nedenle karşıt inceleme ilgili firmada yapılması esastır, ilgili firmayı görmeden yapılacak karşıt inceleme eksik ve yanlış olur. Karşıt incelemelerde YMM'nin firmaya gittiğini gerekli inceleme ve tespitlerin firmada yapıldığını raporunda belirtmesinde gereklilik bulunmaktadır.

Karşıt İnceleme YMM'ler açısından, şekil değiştirse bile gerekli ve vaz geçilmez bir inceleme türüdür, karşıt incelemesiz denetim düşünülmemelidir.

Tutanağın tamamlanması için firma görülmeli, tespitler yapılmalı, belgelenmelidir. SMMM lerden ise tutanağın hazırlanması için bazı bilgi ve belgeler alınabilir.

Karşıt İnceleme olmadan yapılan denetimin yüzeysel kalacağı ve Yeminli Mali Müşavirleri daha ağır bir mesleki risklerle karşı karşıya bırakacağı açıktır

Yapılan açıklamalar karşıt incelemenin amacının tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır şeklinde ifade edilebilir.

1.1. Karşıt incelemede defter ve belge incelemesi

Yeminli mali müşavirler karşıt inceleme yetkisini temel olarak VUK'nun 256'ncı maddesinde yer alan yetki hükmünden almaktadır. Bu madde hükmüne göre, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar Tebliğ ile belirlenen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere defter ve defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler.

Görüldüğü gibi bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemlerin kaydedildiği defter ve belgeler ile sınırlı bulunmaktadır.

Diğer taraftan 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi ile Maliye Bakanlığı, serbest muhasebeci mali müşavirlere, beyannamelerini imzaladıkları dönem ve mükelleflerle sınırlı olmak kaydıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılacak iadeye dayanak teşkil edecek rapor düzenletmeye yetkili kılınmış olmakla birlikte, söz konusu yetkinin bugüne kadar kullanılmamış olması ve konu ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamış bulunması nedeniyle maddenin işlerliği bulunmamaktadır.

Defter ve belgelerini yeminli mali müşavirlere ibraz etmekten imtina edenler hakkında Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmüne göre işlem yapılacaktır. Yeminli mali müşavirler defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefleri bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildireceklerdir.

1.2. Karşıt incelemede bilgi istenilmesi

Yeminli mali müşavirler tasdik hizmeti verdikleri mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile ilgili olarak vergi dairelerinden bilgi isteyebilirler. Yeminli mali müşavirlerin yazılı bilgi talepleri 15 iş günü içerisinde yerine getirilmelidir.

Elde edilen bu bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesinin gerektiği, aslında bunun yasal bir zorunluluk olduğunun da belirtilmesi gerekmektedir.

Ancak uygulamada özellikle vergi dairelerince bu gerekliliğe uyulmadığı da görülmekte olup, istenilen bilgilere bazen cevap verilmemekte bazen de cevap

verilmekle birlikte ticari sır gerekçesiyle bilgi verilmemektedir. Bu konuda da yasal düzenleme yapılması düşünülmektedir.

1.3.Etkin bir karşıt inceleme nasıl yapılmalıdır

Öncelikle karşıt inceleme yapılan firmadan alınacak bilgi ve belgeler konusunda YMM'ler arasında anlayış birliği olması, bir standart, yakınlaşma olması gereklidir. Zira karşıt inceleme ile ilgili firmalardan farklı bilgiler istenildiği, bir YMM'nin istediği bilgi veya belge için diğer bir YMM'nin gereksiz bulunduğu ve bu nedenle firmanın çelişki içinde kaldığı görülmektedir.

Karşıt inceleme yapılacak firmaların seçiminde doğrudan teslimi yapılan mal veya hizmet ile ilgili olarak inceleme yapılmalı, incelemesi yapılan emtia çeşidi üretim konusu bir mal ise ana girdilerin temini ve üretimle doğrudan teslim ile ilgili mal ve hizmet alımlarının asgari %50'si inceleme konusu yapılmalı, YMM mesleki bilgi ve mesleki şüphecilik ve tecrübesini tüm süreçlerde etkin olarak kullanılmalıdır.

KDV iadesi alınacak firmanın durumu, kapasitesi, elektrik tüketimi, çalışan sayıları, üretim süreci, ana girdileri inceleme konusu yapılmalı, görsellerle belgelenmeli, temel kapasite ve teslim tutarlarında temelde bir değişiklik olduğunda tespit ve belgeleme işlemleri yenilenmeli,

Alt tedarikçiler ile ilgili olmak üzere ana teslim konusu girdi incelemesi yapılmalı, ana teslim konusu girdiler fazla ise asgari %50 inceleme yapmalı, YMM bu tahlili KDV iade raporunda belirtmelidir.

Ana alt tedarikçinin işyerine gidilip firmayı, kapasitesini, teslim konusu ürünü üretme kapasitesini, çalışan sayısını vb. incelemeli, tespitlerin mahallinde yapılarak belgelenmeli, ancak alım miktarında bariz kapasiteyi aşan yükseklik yoksa, sorumluluk YMM'de olmak üzere uzaktan bilgi ve belgeler ile inceleme tamamlanabilmelidir,

Tutanakta yer alacak 10 firma konusunda farklı uygulamalar giderilmeli, en yüksek mal ve hizmet alımı yapılan 10 ayrı firma konusu netleştirilmeli, 10 yüksek farklı alımın yazılması konusunda uygulama birliği sağlanmalıdır.

Sonuç olarak sürecin etkinliğinin sağlanmasıyla vergi inceleme raporu ile alınabilen ve uzun süren KDV iadelerinde idare tarafından YMM'lere yetki ve görev verilebilir. Zira YMM'ler kişisel bilgi ve yeterlilikleri nedeniyle bu sürecin ana aktörleridir.

2. Teknolojik gelişmeler karşısında karşıt inceleme

Dünyada devasa elektronik gelişmeler karşıt inceleme sürecimizi nasıl etkileyecek ya da nasıl etkilemeli işte bu sorunun cevabı çalışmada aranmaktadır.

Bir firmanın bir yıllık KDV iadesinin incelendiği varsayıldığında firmadan yaklaşık 38 ile 62 adet arasında belgeyi istemek zorunda kalınmaktadır. Fotokopi

alınıyor, gereksiz stres, tartışma, zaman kaybı yaşanıyor. Uzun bir süreç yaşanmasının sorumlusunun kim olduğunu sorgulamak gerekmektedir.

Yeminli mali müşavirler teknoloji çağında, teknolojik olanaklardan yararlanamaz halde bulunmaktadır.

Diğer taraftan bilindiği gibi karşıt incelemelerde en yüksek 10 alış işleminin incelenmesi gerekmektedir. Bunun için dönemin 191 indirim listesinin, 391 hesabın, 600 hesabın incelenmesi, dolayısıyla defterlerin incelenmesi ve bu hususların tespiti gerekli bulunmaktadır. Ayrıca bu bilgiler dışında zorunlu bilgiler de bulunmaktadır,

Karşıt incelemelerde son 32 yıldaki teknolojik değişim, gelişme ve olanaklardan azami bir şekilde yararlanılarak inceleme yapılması amaçlanmaktadır.

Geçen süreçte gerek YMM'lerin gerekse idarenin büyük tecrübe ve birikimlerinin olduğu bir gerçektir. Karşıt inceleme ve YMM Bilgi yazıları dışında yoğun teknolojik gelişmelerin içinde mükelleflere ulaşmanın zor olduğu 1990'lı yıllarda hazırlanan tebliğlerle yürütülen karşıt incelemelerin teknolojik gelişmelere paralel olarak yeniden düzenlenmesi gerekli hale gelmiştir.

32 yıllık zaman dilimi içinde gelişen teknolojiye rağmen bu incelemelerin tekniği ve yöntemi değişmeden devam etmiştir.

2.1. Teknolojik gelişmeler

Türkiye'de profesyonel olarak bilgisayarla yapılan ilk çalışmaların 1985'li yıllarda başladığını ifade etmek gerçekçi bir yaklaşım olacaktır. 1995'li yıllar ise PW yazılımlarının ve Lotus 1,2,3'lerin kullanıldığı yıllardır. Oysa şimdilerde doküman sistemler, bulut sistemleri, uzaktan erişim sistemleri devreye girmiş bulunmaktadır. Yazılımlarda ise Office, Open Office sistemleri kullanılmakta, ancak karşıt inceleme yöntemleri hala aynı şekilde devam etmektedir.

Diğer yandan elektronik defter, elektronik imza, internet vergi dairesi. İnteraktif vergi dairesi devrede ve faaliyette. Raporlar dijital ortamda gerçekleştirilmekte ve elektronik ortamda erişim sağlanmakta, Pandemi süreci yeni imkânlar, metotlar getirdi, toplantıları dijital ortamlarda yapıyor. En önemlisi gelir idaresinin teknolojik alt yapısı ve kapasitesi çok gelişti. Bütün bu gelişmelere rağmen karşıt incelemeler geleneksel yöntemlerle gerçekleştirilmeye devam etmektedir. Bu durum sürdürülebilir değildir.

2.2. Karşıt İncelemede Teknolojik gelişmelerden nasıl yararlanılmalıdır

Karşıt inceleme yapılmasına başlanılmadan, karşıt inceleme yapılacak firma veya firmanın SMMM'si ile irtibat kurmadan önce elektronik ortamdaki bilgileri ve varsa inceleme raporuna ilişkin bilgiler doğrudan sistemden alınabilmeli, risk seviyesi önceden belirlenmelidir. Bunlar yanında KDV Beyannameleri,

tahakkukları, muhtasarlara, ba formları vb. bilgilerle firmanın diğer kayıtlarını incelemek zaman kaybını engelleyeceği gibi bilgilerin çapraz kontrolüne imkân verecek ve firmada çalışan meslek mensupları ile daha kolay ilişki kurulabilecek, süreç daha verimli işleyebilecektir.

Aynı şekilde karşıt İnceleme yapılacak firmadan alınacak bilgi ve belgelerin etkinliği için cezalar ve incelemeler daha etkin hale getirilmelidir.

Tebliğ ile 191 ve 391 bilgilerinin e defter olarak sunulması veya berat süresi dolmadıysa 191, 391 ve 600 hesap muavinlerinin YMM tarafından inceleneceği, çalışma kâğıdı olarak alınacağı mutlaka tebliğde vurgulanmalıdır.

Daha önce bahsedildiği gibi incelenecek alt firmalarla ilgili elektronik ortamda alınabilecek bilgiler doğrudan sistem üzerinden belirli esaslarla alınmalı, bunun için sözleşme bilgileri veya başka bir bölümden (İnternet VD) inceleme yapılacak firmalar ve vergi numaraları sisteme girilmeli ve aynı anda veya bir süre sonra bu beyanname ve bildirimler alınmalıdır. Söz konusu bilgilerin tutanağa yazılacak bazı sicil bilgilerini de (örneğin ortaklık yapısı vb) içerdiğinde çapraz kontroller amacına ulaşacak demektir.

Sistemde bulunan beyannameler veya belirli esaslarla beyannamedeki bilgilerin YMM'lere aktarılmasının yöntemi Gelir İdaresi başkanlığı ile saptanabilir. Burada önemli nokta bu bilgilerin sistemden alınabilmesi ve YMM'lere çapraz kontrol imkanı sunulması ile daha etkin bir çalışmanın yürütülmesidir.

İade konusu teslim ile doğrudan ilgili olmayan mal ve hizmet alımlarında daha basit bir inceleme metodu uygulanmalıdır. Örneğin belli büyüklükteki alımların fatura, irsaliye ve ödeme süreçlerini ve kontrol raporundaki bilgileri incelemekle yetinilebilmelidir.

Bilgiler elektronik ortamda temin edilip, karşıt inceleme tutanakları GİB –e imza uygulaması benzeri bir uygulama ile tutanaklar imzalanmalı, bu imza platformu GİB, TÜRMOB veya YMM odaları tarafından hazırlanıp kullanılmalıdır. Bu şekilde gereksiz kargo masrafları, kâğıt tüketimi, bürokrasi ve zaman israfı önlenir,

E. karşıt inceleme ilk etapta e imzası olan mükellefler başlamalı, e imzası olmayan mükelleflerin karşıt incelemelerinde ise mükellefin imzasını taşıyan karşıt inceleme tutanağının YMM'nin E imzası ile dijital hale getirilerek kullanılması hedeflenebilir. Dijital ortamda teslim alınan karşıt inceleme tutanakları e KDV iadesi raporuna yine dijital ortamda ilave edilebilir veya kurulacak ayrı bir platform ile (GİB, TÜRMOB veya YMM odaları tarafından)

Karşıt inceleme ile ilgili ilk süreçler başladığında elektronik imkanlar bu düzeyde değildi. Bu nedenle KDV iadelerinde ilgili firmanın inceleme döneminde indirim konusu yaptığı KDV'nin %80'i (bazı hallerde %50 si) incelenip tutanağa bağlanması günümüze kadar devam etmektedir,

Bazen sadece %80 oranını tutturmak için teslim konusu mal ile hiç ilgisi olmayan gereksiz incelemeler yapılmaktadır. İncelemede amaç teslim konusu

malın alımının ve tesliminin gerçekliğini tespit olduğundan paradigma değişikliğinin zamanı gelmiş bulunmaktadır.

Sistemden yararlanmak, dijital olanaklardan yararlanmak YMM'lerin daha etkin çalışmasını ve yararlı olmasına yol açar, bu şekilde karşıt inlemeler amacına uygun yapılmış olur ve YMM'lerin daha etkin, sonuç alıcı ve güvenilir inceleme ve raporlama süreci gerçekleşebilir.

2.3. YMM Bilgi Yazılarında Teknolojik gelişmelerden yararlanma

Bu çerçevede YMM bilgi yazıları yeniden kurgulanmalı, bilgi yazısı taleplerinin dijital ortamda yapılması ve bilgi yazılarının e-bilgi yazısı şeklinde alınabilmesinin önünde önemli bir engel bulunmamakta olup, ilk etapta hayata geçirilmelidir.

YMM Bilgi yazıları talebi muhatap YMM'ye e imza ile imzalanıp iletmeli, YMM'nin bilgi yazıları aynı şekilde e imzalı olarak talep eden YMM'ye iletmeli ve YMM raporlarına elektronik ortamda eklenmelidir.

GİB e imza platformuna benzer e imza platformu Türmob, YMM Odaları veya GİB uygulaması üzerinden dizayn edilmeli ve güvenilir bir şekilde kullanılmalıdır. Bugün tüm YMM'lerin e. imzaları bulunmakta olup bu sistemin kurulmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Basit bir tebliğ değişikliği, sirküler veya mukteza ile uygulama hayata geçebilir.

Bu geçiş bile YMM'leri % 25 - % 30 düzeyinde etkiler, Elektronik imkanlardan yararlanma sonucu zaman kaybını engellenir, kağıt tüketimini dolayısıyla daha fazla ağaç kesilmesini engeller ve kargo masraflarından tasarrufa yol açabilir.

II- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Platformda konu ile ilgili aşağıda belirtilen değerlendirmeler ve öneriler yapılmış bulunmaktadır.

Karşıt incelemeler sadece katma değer vergisi iadelerinde söz konusu olmamakta aynı zamanda tam tasdik incelemelerinde de kayıtların doğruluğunu tespit üzere karşıt inceleme yapılması gereği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla yukarıda sözü edilen sıkıntılar tam tasdik denetimleri için de söz konusudur. Dolayısıyla karşıt incelemeler hem KDV iadelerinde hem de tasdik incelemelerinde birlikte ele alınarak aynı yöntemlerin uygulanması gerekmektedir. Bununla birlikte KDV iade denetimlerinde karşıt incelemelerin önemi daha fazla ortaya çıktığı ifade edilmektedir.

Diğer yandan karşıt incelemelerde bilgi istenilen veya hizmet sunumunda bulunan meslek mensuplarının ücret taleplerinin yasal ve etik olmadığı vurgulanmaktadır. Karşıt incelemelerde esas itibariyle firmanın kendisi inceleme konusu yapılmaktadır. Dolayısıyla muhatap firmalardır. YMM esas itibariyle karşıt inceleme ile ilgili bilgi ve belgeleri firmadan talep eder, etmelidir. Firmanın

alışanı niteliğinde bulunan meslek mensubu ancak firma temsilcisi olarak muhatap bulunmakta bilgi ve hizmet sunumunda bulunmaktadır. Dolayısıyla firma temsilcisi niteliğinde olan meslek mensubu karşıt incelemelere ilişkin sunacağı hizmetler karşılığında bir talepte bulunacak ise bu talebini ancak firmaya karşı yapabileceği ifade edilmektedir.

Bununla birlikte karşıt incelemenin mutlaka yapılması gerektiği, karşıt incelemelerin elektronik sistemden yararlanmak suretiyle yapılmasının önemli ve gerekli olmakla birlikte gerek vergi dairelerinden gerekse GİB sisteminden gerekli dijital bilgilere kolaylıkla ulaşılması da bu sistemin kullanılması bakımından önemlidir. Söz konusu platformlardan gerekli bilgi ve belgelere ulaşım zorlaşınca karşıt incelemelerin doğru bir şekilde yapılması da mümkün olamayacaktır. Dolayısıyla idarenin kendi teknolojik alt yapısının hukuki güvenliği de sağlamak suretiyle YMM'lerin etkin inceleme yapmasına olanak sağlayacak bir şekilde dizayn etmesinin zamanı gelmiştir.