



Araştırma Makalesi • Research Article

1-3 Kasım 2019 tarihleri arasında Aydın'da düzenlenen III. Uluslararası EUREFE Kongresi için Özel Sayı
[Special Issue on 3rd International EUREFE Congress, November 1-3, 2019, Aydın, Turkey]

Vergilendirmenin Güvenliği Açısından Karşıt İnceleme Kurumu: Mahiyeti, Hüküm ve Sonuçları

Counter Audit Agency in Terms of Security of Taxing: Its Importance, Provisions and Results

Mutlu Yoruldu ^{a,*}

^a Öğr. Gör. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Kula Meslek Yüksekokulu, Maliye Programı, 45170, Manisa /Türkiye.
ORCID: 0000-0002-1010-2938

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Başvuru tarihi: 27 Kasım 2019

Düzeltilme tarihi: 18 Aralık 2019

Kabul tarihi: 26 Aralık 2019

Anahtar Kelimeler:

Karşıt İnceleme

Vergi

Denetim

ARTICLE INFO

Article history:

Received November 27, 2019

Received in revised form December 18, 2019

Accepted December 26, 2019

Keywords:

Counter Audit

Tax

Audit

ÖZ

Vergi incelemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; vergi incelemesinden maksat, “ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Devletin vergi alacağına güvence altına alınabilmesi için vergi denetim tekniklerinden biri olarak kabul edilen ve hukuki hüküm ve sonuç doğuran araçlardan biri de karşıt inceleme kurumudur. Karşıt inceleme, Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi işlemleri ve tam tasdik raporları kapsamında yapılmaktadır. KDV iadesi uygulamalarında karşıt incelemenin amacı, “iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergi tutarlarının doğruluğunu teyit etmektir.” Bu çalışmada karşıt incelemenin kavramsal ve kurumsal boyutları ve sınırları çizilerek vergi denetimine ve güvenliğine sağlamış olduğu katkılar, hukuki ve denetim yönüyle mahiyeti ve ortaya çıkardığı hüküm ve sonuçlar açıklanmıştır. Uygulama örnekleri ile çeşitli incelemelerde karşıt incelemenin bir denetim tekniği olarak nasıl uygulandığı açıklanmış ve hukuki sonuçları üzerinde durulmuştur.

ABSTRACT

Tax review has been defined in article 134 of Act Tax Procedure Law, number 213. According to this; “the objective of tax review is to research, determine and ensure the correctness of the tax to be paid”. In order to ensure the state's tax receivable, counter audit agency is one of the tools accepted as a tax audit technique and a tool that produces decisions and results. Counter audit gets realized within the scope of Value Added Tax (VAT) refund transactions and complete approval reports. The counter audit's objective in VAT refund processing is to accurately determine the VAT amount to be refunded or deducted and the objective of counter audit performed within the scope of total approval is to confirm the accuracy of the tax base and tax amounts included in the income or corporate tax declaration. In this study, the conceptual and organizational dimensions and boundaries of counter audit have been identified and the contributions it has provided to tax audit, its importance in terms of law and audit and security and the decisions and results it has put forth have been explained. Using implementation examples, how counter audit has been implemented as an audit technique in various reviews has been explained and its legal ramifications have been elaborated.

1. Giriş

Vergi devletlerin bütçelerinde en önemli gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Dönemsel olarak kamu gider ve gelir dengesini oluşturmaya çalışan idareler mevcut vergi gelirlerini korumaya çalışmanın ötesinde vergi gelirlerini arttırmayı hedefleyebilmektedirler. Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergilendirme işlemlerini

yerine getirirlerken vergi mevzuatına uygun biçimde davranıp davranmadıklarının kanunlarla öngörülen çeşitli yöntemlerle vergi idaresi tarafından kontrol edilmesi olarak ifade edilebilir. Vergi denetimi alacaklı vergi idaresinin vergi mükellefi olan kişilerden vergiyi tam ve doğru biçimde tahsil edebilmesi açısından önem arz etmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi denetimi, vergilendirmenin güvenliği açısından vergi idaresinin başvurduğu kanuni bir hakkı

* Sorumlu yazar/Corresponding author.

e-posta: mutluyoruldu@gmail.com

tanımlamaktadır. Vergi idaresi vergi mükelleflerinden olan vergi alacağını doğru ve tam olarak tahsil etmek istemekte ve mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yaptıkları tüm işlemleri kontrol altında tutmak isteyebilmektedir. Diğer taraftan vergi denetimi sonucunda bir cezai müeyyide ile karşılaşabilme ihtimallerini dikkate alan vergi mükellefleri vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerinde hata yapmamaya ve hileye başvurmamaya özen gösterebilmektedirler.

Vergi idaresi vergi mükellefleri nezdinde gerçekleştirdiği vergi denetimini vergi kanunlarında öngörülen şekilde ve belirtilen ilke ve esaslara uygun olarak gerçekleştirmektedirler. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından vergi denetim yöntemleri; vergi incelemesi, yoklama, aramalı inceleme ve bilgi toplama olarak sayılmış ve usul ve esasları açıklanmıştır. Kanunda belirtilen denetim uygulamaları vergi idaresine bağlı denetim elemanlarınca gerçekleştirilmekte ve varsa vergi kanunlarına aykırı mükellef davranışları tespit edilip ortaya konulmaktadır. Yine 20.06.2015 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete ile uygulamaya konulan ve maliyetlerden tasarruf sağlamayı amaçlayan e-yoklama müessesesi de vergi otomasyonu sistemine dâhil edilerek vergi denetimi kapsamında bir yöntem olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Söz konusu vergi denetim yöntemleri dışında belirli vergi mükelleflerini ve ödedikleri vergiyi kontrol etmek ve vergiyi güvence altına alabilmek için 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” kapsamında “Karşıt İnceleme” müessesesi uygulanmaktadır. Yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından gerçekleştirilen bu uygulama ile belli şartlarda ödenen verginin doğruluğu araştırılmaktadır. YMM’ler tarafından gerçekleştirilen karşıt inceleme “İhracatta Katma Değer Vergisi (KDV) İadesi” ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan “Tam Tasdik İşlemleri”ne yönelik olarak yapılmaktadır.

2. Vergi Denetimi ve Denetim Yolları

Ekonomide istikrar sağlayıcı temel araçlardan biri vergilerdir (Çamlı, 2019: 121). Türk vergi sistemi de dâhil olmak üzere çağdaş vergi sistemleri “beyan esası” vergilendirmenin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında kurulan güven ilişkisine dayanan beyan esasında; vergi matrahını kişiler kendileri tespit ve tayin etmekte ve ortaya çıkan durumu vergi idaresine bildirmektedirler. Beyan esastan beklenen etkinliğin elde edilebilmesi ise vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olay ile ilgili tam ve doğru beyanda bulunmaları ile mümkün olabilmektedir. Bu yüzden tam ve doğru vergi tarhi, tahakkuku ve tahsili için vergi idaresinin vergi mükelleflerinin beyanlarını araştırmak ve kontrol etmek istemesi de doğal bir sonuç olarak karşılanabilmektedir.

2.1. Vergi Denetimi Kavramı

Vergi denetimi, mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin tamlığının ve doğruluğunun, mükellefin defter ve belgelerine dayanılarak araştırılması ve saptanması faaliyetleridir. Aynı zamanda vergi mükellefinin ilişkili olduğu başka işletme veya vergi mükellefleri nezdinde de söz konusu araştırma ve saptamalar yapılabilmektedir (Karyağdı, 2000: 135). Başka bir ifadeyle, vergi denetimi; vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin her türlü ödevlerini ve sorumluluklarını zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirip getirmediğinin tespit ve tayin işlemleri olarak tanımlanabilir.

Vergi denetiminin amacı; vergi mükelleflerinin vergi beyanlarının doğruluğunu araştırmak, eksik ve hatalı işlemleri belirleyerek bir şekilde telafi edilmesine imkân sağlamaktır.

2.2. Vergi Denetim Yolları

Türkiye’de vergi denetim yolları VUK’da düzenlenmektedir. Buna göre vergi denetimini sağlamak amacıyla; yoklama, vergi incelemesi, aramalı inceleme, bilgi toplama ve son dönemlerde vergilendirmede dijital dönüşüm kapsamında mevzuata dâhil edilen e-yoklama kurumu vergi denetimi aracı olarak kullanılabilmektedir. VUK’da açıklanan vergi denetim yollarına aşağıda genel hatlarıyla değinilmektedir.

2.2.1. Yoklama

VUK’un 127. maddesine göre; “*yoklamada maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir.*” Diğer bir deyişle yoklama ile vergi idaresi, vergi mükellefinin mükellefiyeti ile ilişkili somut iş ve işlemlerinden hareketle araştırma yapmakta ve tespitlerde bulunmaktadır. Vergi mükellefinin ödeme kaydedici cihaz kullanıp kullanmadığının veya fatura, yolcu listesi gibi belgelerinin bulunup bulunmadığının tespitinin yapılması yoklama işlemi ile yapılan tespitlerdendir. Böylelikle mükellefin vergi matrahını doğru ve tam olarak beyan edip etmediği kontrol edilebilmektedir

Yoklama yapmaya yetkili olanlar VUK 128. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; “*vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlardan tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi inceleme elemanları ve gelir uzmanları yoklama yapabilme yetkisine sahiptirler.*” Belirtilen bu kişiler yaptıkları yoklama işlemlerini tutanak mahiyetinde olan ve iki nüsha olarak düzenlenen yoklama fişi ile tevsik etmek zorundadırlar (Sarılı, 2018: 173).

2.2.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi VUK’un 134. maddesinde; “*vergi idaresi adına inceleme yapma yetkisi olanlar tarafından vergi matrahının doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek*” olarak tanımlanmıştır. Vergi mükelleflerinin belge, defter ve

kayıtlarının incelenmesi ve varsa matrah ve matrah farklarının bu kaynaklardan tespit edilmesi vergi incelemesi kurumunun görevleri arasında bulunmaktadır.

“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, vergi dairesi başkanları (vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde deftardar), vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.” (Pehlivan, 2018: 126). Vergi incelemesi beş yıllık tarh zamanasını süresi içerisinde önceden haber verilmeden her zaman yapılabilir.

2.2.3. Aramalı İnceleme

VUK'un 142. maddesine göre; *“ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama”* yapılabilir.

Aramalı inceleme tekniğinin uygulanabilmesi için vergi incelemesi yapma yetkisi olanların ihtiyaç hissetmesi ve gerekçeli bir istem ile bu durumu sulh yargıcına iletmesi ve sulh yargıcının da aramaya karar vermesi gerekmektedir. Vergi kaçırdığı hususunda şüphelenilen kişilere ait defter ve belgelerdeki incelemenin üç ay içinde bitirilmesi ve bir tutanak ile sahip veya sahiplerine iade edilmesi gerekmektedir (Tosuner ve Arkan, 2016: 169).

2.2.4. Bilgi Toplama

VUK'un 148. maddesine göre; *“Kamu idareleri, mükellefler veya mükelleflerle işlemlerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kendilerinden isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.”* Bilgi toplama faaliyetlerindeki amaç; vergilendirmeyle ilgili kişi ve kişilerden sürekli ve düzenli olarak bilgi alarak vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirebilmektir. Bilgi vermek zorunda olanların vergilendirmeyle ilgili olarak kendilerinden istenilen bilgileri vermemeleri veyahut eksik veya yanlış vermeleri durumunda VUK'un mükerrer 355. maddesi hükümlerine göre özel usulsüzlük cezası uygulanır (Pehlivan, 2018: 127).

2.2.5. E-Yoklama

VUK'un 132/A maddesi gereğince; *“yoklama sonuçları, yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan “yoklama fişi” ile de kayıt altına alınabilmektedir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza aracılığıyla imzalanmakta ve yoklama işlemi gerçekleştirilmektedir.”*

3. Karşıt İnceleme Kavramı ve Mahiyeti

Yukarıda ifade edilen ve VUK'da yer alan vergi denetim yollarının dışında vergilendirmenin güvenliğini açısından “3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve

Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” kapsamında meslek mensubu olarak belirlenen “Yeminli Mali Müşavirlere” söz konusu kanun ile birtakım görev, yetki ve sorumluluklar yüklenmiştir. Bunlar; denetim, tasdik işlemleri ve karşıt incelemedir. Karşıt inceleme uygulaması; 3568 sayılı meslek kanunu çerçevesinde YMM'lere yüklenen ve esas amacı vergi mükellefleri tarafından ödenen verginin doğruluğunu araştırmak olan bir müessese olarak ifade edilebilir.

3.1. Karşıt İnceleme Kavramı

Karşıt inceleme müessesesi VUK'da bir vergi denetim yöntemi olarak yer almamakta ve açıklanmamaktadır. 3568 sayılı meslek kanuna göre bir denetim tekniği olan karşıt inceleme vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiyi doğrulama amacıyla kullanılmaktadır. Karşıt inceleme; başlanılan ve devam eden bir vergi incelemesinde kullanılmak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisinden dolayı başkaca mükellefin defter, kayıt ve belgelerinden yararlanılarak yapılan incelemeleri ifade etmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 47). Diğer bir ifadeyle vergi incelemesine alınmış olan ve kanunlarla saptanan belli sınırlarda ve ölçütlerde mal veya hizmet satış işlemi gerçekleştirmiş olan mükellefin tedarikçisi veya alıcı nezdinde yapılan incelemelerdir. Karşıt inceleme yeminli mali müşavirler tarafından incelemeye alınan vergi mükellefinin ticari ilişkili olduğu kişiler nezdinde ihracatta KDV iade işlemleri ve tam tasdik işlemleri kapsamında gerçekleştirilmektedir.

Karşıt inceleme kurumu ile ilgili mevzuat düzenlemeleri “20, 27, 29 ve 34 no.lu Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği” ile yapılmış ve kanuni zemine kavuşturulmuştur (Sarısoy ve Gözcü, 2019: 16). Çapraz araştırma amaçlı olarak 3. Kişiler nezdinde uygulanan bu denetim bu yönüyle bir doğrulama denetimi biçimini almaktadır.

3.2. Karşıt İncelemenin Mahiyeti

Karşıt inceleme tekniğinde esas maksat; mükelleflerin tasdike konu olan işlemlerinde ekonomik olayların gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmektir. Bu amaç KDV iadesi işlemlerinde mükellefle iade edilecek veya vergi matrahından mahsup edilecek vergi miktarının doğruluğunun araştırılmasıdır. Tam tasdik faaliyetleri açısından ise gelir vergilerinin belirlenen matrahlarının doğruluğunun araştırılması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

06.12.2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 27 Seri No'lu tebliğ ile *“KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur”* denilerek karşıt incelemenin kapsamı daha da belirginleştirilmiştir. Bunun yanı sıra 2019 yılı için KDV hariç tutarı 36.000 TL'yi aşmayan belgeler için karşıt inceleme yapma zorunluluğu

bulunmamaktadır. Ancak, bir aylık periyotta bir mükelleften temin edilen mal ve hizmet alımlarının toplamının 106.000 TL'den fazla olması durumunda belirlenen ilişkili 3. kişi nezdinde karşıt inceleme yöntemine başvurulacaktır.

Hakkında bilgi temin edilmeye çalışılan mükellefin malları tedarik ettiği alt işletmelere ait; *“malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dâhil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası bilgilerinin elde edilmesi gerekmektedir.”* Fakat hakkında bilgi toplanılan mükellefin çok sayıda kişi ve iş ile bağlantılı olması durumunda mal veya hammadde alımlarına ait her bir takvim yılı veya hesap dönemine ilişkin olarak en yüksek tutarlı 5 fatura bilgilerinin temin edilmesi ihtiyacı karşılayabilmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması şüphesinin varlığı halinde yeminli mali müşavirler karşıt incelemesinin sınırını ve kapsamını ekonomik olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmek için genişletmek durumundadırlar.

VUK'un 256'ncı maddesi hükmü gereğince yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar 27 No'lu tebliğ ile belirlenen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmekle mükelleftirler. Bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlandırılmıştır. 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 bu talebi karşılama zorunlulukları yoktur.

4. Hüküm ve Sonuçları

Karşıt incelemeye başlanıldığında nezdinde karşıt incelemeye başlanılan mükellefle ilgili yine idari düzenlemeler nedeniyle çalışılan Grup Başkanlığına da yazı ile bilgi verme zorunluluğu vardır. Defter ve belgelerin ibraz edilme süresi yine bilgi isteme / karşıt inceleme konulu yazının alındığı tarihten itibaren 15 gündür. Bu sürenin içerisinde defter ve belgelerin inceleme elemanına ibrazı gerekmektedir. E-defter ve e-Fatura kullanılması durumunda e-Defter beratlarının karşıt inceleme tutanağının ekine konulması gerekir. Karşıt incelemeye alınan ilgili defter ve belgeler karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavire teslim edildikten sonra incelemeyi yapanın inceleme süresi 30 gündür. İdari süre olan 30 günlük sürede incelemenin tamamlanmaması durumunda idareye bilgi verilerek ek süre talep edilebilir.

Defter ve belgelerini belirtilen esaslar kapsamında yeminli mali müşavirlere ibraz etmekten kaçınanlarla ilgili VUK'un mükerrer 355'inci maddesi hükümleri uygulanacaktır. Vergi denetim yollarından bilgi toplama tekniğinde olduğu gibi vergilendirmeye ilişkin işlemlerle ilgili kendisinden bilgi istenilenin bilgi vermekten kaçınması durumunda VUK mükerrer 355'inci maddesinde belirtilen özel usulsüzlük

cezası kesilecektir. Fakat mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmemeleri durumunda cezai müeyyide ile karşılaşacaklarının gönderilen tebligatta muhakkak yeminli mali müşavirler tarafından yazılı olarak ifade edilmesi gerekir. Yeminli mali müşavirlerin ceza kesme yetkileri bulunmadığından bu cezanın uygulanabilmesi için defter ve belgeleri isteyen yeminli mali müşavirlerin defter ve belgelerini ibraz etmeyen, eksik veya yanıltıcı beyanda bulunan mükellefleri bu mükelleflerin tabi oldukları vergi dairelerine yazılı biçimde bildirmeleri gerekmektedir.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen, ödevlerini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu ödevleri yerine getirmeleri tekrar tebliğ edilir. Verilen sürede bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası bir kat fazlası tatbik edilir.

VUK'un 359'uncu maddesinde *“...inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi”* denildiği için karşıt inceleme işlemleri neticesinde kaçakçılık suçunun hükümlerinin uygulanması ve vergi ziyat cezası ve bu cezanın üç katının uygulanması olanağı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle karşıt inceleme işlemleri neticesinde özel usulsüzlük cezasının dışında hiçbir vergi cezasının uygulanması mümkün değildir.

Karşıt inceleme kapsamında defter ve belgeleri istenilen kişilerin defter ve belgelerini 15 günlük süre içerisinde karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavire teslim etmemesi durumunda, karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavirin defter ve belgelerin ibraz edilmemesini gerekçe göstererek Katma Değer Vergisi (KDV) indirimlerinin iptalini istemesi mümkün bulunmamaktadır. Karşıt inceleme için defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflere yapılan idari işlem, VUK'un 30/3.maddesine göre, re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir. Bu madde hükmüne göre, mükellefler incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilebilmektedir.

VUK'un mükerrer 355'inci maddesi kapsamında; 2019 yılı için “bilgi vermekten çekinenlere” kesilecek olan özel usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibidir:

- (i) *“Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900 TL”*
- (ii) *“İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL”*
- (iii) *“Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490 TL.”*

5. Sonuç

Karşıt İnceleme; VUK'da vergi denetim tekniği olarak tanımlanan ve açıklanan bir denetim yöntemi olmamakla birlikte vergi denetimine katkı sağlayan ve verginin güvence altına alınmasına yardımcı olan bir kurum olarak değerlendirilmektedir. Vergi idaresinin vergi mükelleflerinin tamamını her yıl düzenli olarak denetlemesi çeşitli maliyetler açısından mümkün olamamaktadır. Bu kapsamda vergi denetimine katkı sağlayan 3568 sayılı

kanuna tabi meslek mensuplarından faydalanılması vergi kontrol mekanizmasının etkinliğinin artmasına ve vergi denetiminin daha kapsayıcı bir niteliğe kavuşabilmesini sağlayabilmektedir.

Yeminli mali müşavirlere 3568 sayılı kanun ile vergi denetiminde önemli fonksiyonlar yüklenilmiştir. Bunlardan biri tasdik işlemleri diğeri de tam tasdik işlemi ile de ilgili olan karşıt inceleme kurumudur. Bu fonksiyonların yeminli mali müşavirler tarafından mevzuata tam anlamıyla uygun biçimde yürütülmesi ve önceki uygulamalardan destek alınması vergilendirmenin etkinliğini arttırabilen etkiye sahip olabilmektedir.

Karşıt inceleme kurumu vergi incelemesine tabi olan vergi mükellefinden yola çıkılarak mükellefin ilişkili olduğu kişilerin defter ve belgelerinin incelenmesi şeklinde gerçekleştirildiğinden hem ilgili vergi mükellefinin ödediği verginin araştırılmasına hem de iş ilişkisinde olduğu kişilerin de vergilendirme açısından kontrol edilmesine destek olabilmektedir. Çapraz sorgulama niteliğine sahip olan karşıt inceleme ile çeşitli sağlama yöntemleri ile vergilendirmenin gerçek mahiyetinin ortaya çıkması sağlanabilmektedir. Böylelikle VUK'un 3'üncü maddesinde atıf yapılan "ekonomik yaklaşım ilkesinin" bir gereği olarak gerçekleştirilmekte ve vergilendirmede bir ispat tekniği özelliği taşımaktadır.

Karşıt inceleme bir vergi incelemesi olmadığından sonucunda herhangi bir rapor düzenlenmez. Sadece tespit tutanağı düzenlenir. Vergi incelemesinde olduğu gibi herhangi bir rapor düzenlemesi olmadığından bu işlemlere dayanılarak herhangi bir vergi cezası da kesilememektedir. Nitekim Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği "kanunsuz vergi" olmadığından "kanunsuz suç ve ceza" da olamamaktadır. Diğer bir ifadeyle karşıt inceleme ile ilgili vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme olmadığı için herhangi bir ceza uygulaması da söz konusu olamayacaktır. Karşıt inceleme amacıyla kendisinden bilgi ve belge istenen kişinin istenilen bilgi, belge ve defterleri ibraz etmemesi, eksik ibraz etmesi ve yanıltıcı beyanda bulunması durumunda VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası dışında bir ceza verilememektedir.

Yeminli mali müşavirlere kanunlarla yüklenilen vergilendirmenin güvenliği ile ilgili sorumlulukların tam anlamıyla yerine getirilmesi ve etkin bir vergilendirme sistematığının kurulabilmesi için yeminli mali müşavirlere sorumlulukları ile orantılı yetkilerin de verilmesi önerilmektedir. Örneğin kanunlarla sınırları çizilerek vergi cezası kesebilme, vergi mükellefine idari anlamda mühlet verebilme gibi yetkilerin tanınması, yeminli mali müşavirlerin hareket kabiliyetlerinin artmasına ve vergilendirme ile ilgili fonksiyonlarını daha verimli bir biçimde gerçekleştirmelerine zemin hazırlayabilir.

Kaynakça

- Çamlı, A.Y. (2019). *Otomatik Stabilizatör Kurumu Olarak: Zekât ve Karz-ı Hasen*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Hesap Uzmanları Derneği (2015). *Denetim İlke ve Esasları*. Cilt 1. İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.
- Karyağdı, N. (2000). 1945 Yılından Beri Toplam Kalite Yönetiminin Felsefesini Uygulayan Bir Kurum: Hesap Uzmanları Kurulu. *Yaklaşım Dergisi*, 90, 135.
- Mevzual (1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Kabul Tarihi: 4/1/1961. (Erişim: 10.09.2019), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>
- Mevzuat (1961). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Kabul Tarihi: 1.6.1989. (Erişim: 10.09.2019), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>
- Pehlivan, O. (2018). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Resmi Gazete (1996). 20 No.lu Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete Tarihi: 19/02/1996. (Erişim: 10.09.2019), <https://www.gib.gov.tr/node/87325>
- Resmi Gazete (2000). 27 No.lu Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete Tarihi: 06/12/2000. (Erişim: 10.09.2019), <https://www.gib.gov.tr/node/88556>
- Resmi Gazete (2001). 29 No.lu Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete Tarihi: 02/03/2001. (Erişim: 10.09.2019), <https://www.gib.gov.tr/node/89054>
- Resmi Gazete (2003). 34 No.lu Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete Tarihi: 28/05/2003. (Erişim: 10.09.2019), <https://www.gib.gov.tr/node/88506>
- Sarı, M.A. (2018). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset.
- Sarısoy, T., & Gözcü, H. (2019). Vergi İncelemelerinde Karşıt Tespit/İnceleme Kavramı ve Uygulama Örnekleri. *Vergi Raporu Dergisi*, 233, 16-17.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2016). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.