

VERGİ İNCELEMELERİNDE 'KARŞIT TESPİT/İNCELEME' KAVRAMI ve UYGULAMA ÖRNEKLERİ

THE CONCEPT OF CROSS AUDIT AND IMPLEMENTATION EXAMPLES IN TAX INVESTIGATIONS



Taner SARISOY*



Hüseyin GÖZCÜ**

ÖZ

Vergi inceleme elemanlarınca ve meslek mensuplarınca kullanılan inceleme tekniklerinden biri de karşıt tespittir. Karşıt tespit; mükelleflerin iş ve işlemlerinin üçüncü kişiler nezdinde kontrolünün sağlanmasını, gerçek mahiyetin ortaya konularak denetimin etkinliğinin artırılmasını sağlayan bir araç olarak tanımlanabilir. Çalışmamızda karşıt tespit kavramsal çerçevesi çizilerek sürecin işleyişi açıklanmıştır. Uygulama örnekleri ile çeşitli incelemelerde karşıt tespit nasıl kullanıldığı açıklanmış, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde uygulanacak cezai müeyyideler belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Karşıt Tespit, Sahte Belge Düzenleme, Tam Tasdik, İade İncelemesi.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, M42

ABSTRACT

One of the examination techniques used by tax inspectors and professionals is the cross audit. Cross audit can be defined as a tool that enables the control of the transactions and transactions of the taxpayers by third parties, and to increase the effectiveness of the audit by exposing the real nature. In our study, the conceptual framework of the cross audit was drawn and explained the functioning of the process. Examples of applications and various investigations, how to use the cross audit and where the legal books and documents are not presented to the investigations, criminal sanctions are specified. The implementation examples and various investigations describe how to use cross audit and the penal sanctions to be applied in case the legal books and documents are not presented.

Keywords: Audit, Cross Audit, Fake Document Editing, Full Approval, Return Review.

JEL Classification Codes: K34, M42

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, taner.sarisoy@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1174-3283

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, huseyin.gozcu@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7320-2805

Sarisoy, T., Gözcü H. (Şubat 2019). Vergi İncelemelerinde 'Karşıt Tespit/İnceleme' Kavramı ve Uygulama Örnekleri, *Vergi Raporu*, 233, (11-20)

GİRİŞ

Vergi incelemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ (VUK) 134 üncü maddesinde dolaylı tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre; vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Başka bir anlatımla, vergi incelemesi, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu, denetim araçları ile test etmektir.

Vergi incelemesi, vergi denetiminin içerisinde yer alan faaliyetlerden/icra edilen görevlerden biridir. Daha geniş bir kavram olarak vergi denetimi; başta yoklama olmak üzere, vergi incelemesi, arama, ifade alma² (beyan), bilgi toplama, envanter ve karşıt tespit süreçlerini de içine almaktadır.

Vergi inceleme türlerini; tam inceleme³ ve sınırlı inceleme⁴ olarak genel, aramalı inceleme,⁵ ihbarlı inceleme ve karşıt inceleme gibi özel amaçlı incelemeler olarak ayırmak mümkündür.⁶

Beyan sisteminin geçerli olduğu vergi sistemimizde, defter ve belge düzeninin önemi ortadadır. Mükellefler çoğu zaman istemeyerek veya vergi kanunlarının yeterince anlaşılmasından kaynaklı nedenlerle yanlış beyanda bulunabilirler.⁷ Beyanların doğru olup olmadığı ancak defter ve belgelerin kontrolü ile anlaşılabilir. VUK'un 171 inci maddesinin 5'inci bendinde defter tutmanın bir amacının da mükellefin he-

sap ve kayıtları yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek olduğu ifade edilmiştir.⁸ Defter kayıtlarının ve dayanağı olan belgelerin kontrol edilmesine, mali kontrol da denilebilir. Bu şekilde mali idarenin etkinliği ve caydırıcılığı artarken vergi incelemesinde de etkinlik sağlanmış olacaktır.⁹

VUK'un 253'üncü maddesinde mükelleflerin defter ve belgelerini, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süre ile muhafaza edecekleri ve 256'ncı maddesinde de defter ve belgeleri yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları öngörülmüştür.

Çalışmamızın konusunu, çoğunlukla vergi incelemesi ile karıştırılan inceleme tekniklerinden/süreçlerinden "karşıt tespit"¹⁰ kavramı ve uygulaması oluşturmaktadır.

1- VERGİ İNCELEMELERİNDE KARŞIT TESPİT KAVRAMI

Risk analizi, ihbar, şikayet veya ilgili birimlerin (müfettiş, vergi daireleri, gümrük idaresi, yargı makamları, MASAK gibi) talep etmesi nedeniyle incelemeye alınan bir mükellefin vergisini doğru olarak hesaplayıp hesaplamadığını ortaya koyabilmek için kanıtların toplanması, bilgi alınması ve kayıtların kontrol edilmesi gerekmektedir. Bir vergi incelemesinde gerek mal

¹ T.C. Yasalar (10.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı).

² Mükellefin veya 3.kişilerin beyan ve ifadelerinin tutanak ile alınması.

³ Bütün inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını içeren ve mükellefin tabi olduğu vergi karşısındaki durumunu bir vergilendirme dönemi itibarıyla tespit etmeye yönelik olarak yapılan vergi incelemesidir.

⁴ Sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesidir.

⁵ VUK 144, 145.maddesine göre, vergi inceleme elamanının yazılı talebi ve Sulh Yargıcının kararı ile yapılan incelemedir.

⁶ Yunus Şengöz, Fazıl Aydın, Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2011, s.141.

⁷ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, Seçkin Yayınevi, 2013, s.5.

⁸ Aydın Erdim, Karşıt İnceleme, Maliye Postası Dergisi, Sayı:492, 2001, s.35.

⁹ Nadir Gülhan, Defter ve/veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi, Vergi Dünyası, Sayı:410, Ekim 2015, s.80.

¹⁰ Daha önceden kavram "karşıt inceleme" şeklinde kullanılıyordu. Ancak, vergi incelemesi kavramı ile karışıklığa yol açtığı için son zamanlarda daha çok karşıt tespit olarak kullanılmaya başlanmıştır.

ve/veya hizmet satışı yapılan mükellefler nezdinde gerekse mal ve/veya hizmet alımında bulunan tedarikçiler/hizmet sunanlar nezdinde bir vergi incelemesine bağlı olarak yapılan kayıtların çapraz kontrolü, ödemelerin araştırılması ve ödeme türünün belgeleriyle ispatlanması ve mal ve / veya hizmet alım ve satım süreci ile ilgili işlemlerin anlaşılması ve gerek incelemesi yürütülen mükelleflerin gerekse ona mal ve/veya hizmet tedarik eden /sunan mükelleflerin kapasitelerini ortaya koymaya yönelik belgelere, kayıtlara, ifadelere /beyanlara ulaşma çabalarının bütünü olarak tanımlanabilir.

2- KARŞIT TESPİTİN MÜKELLEFLER AÇISINDAN DOĞURACAĞI HUKUKİ SONUÇLAR

2.1- Karşit Tespit İçin Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesi

Genel olarak karşit tespite, yürütülmekte olan incelemelerde kullanılacak bilgileri toplama amacıyla mükellef adına çıkarılan bilgi isteme yazısı ile başlanmaktadır.¹¹ Bu yazılarda esasen bilgi isteme konusu yerine Karşit Tespit amacının açıkça ifade edilmesi veya en azından telefon ile bilgilendirme yaparken mükelleflere bunun bir karşit tespit olduğu bilgisinin verilmesi gerekmektedir. Çünkü mükellefler çoğu zaman 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'dan¹² veya 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin

Kanun'dan¹³ yararlandıklarını söyleyerek defter ve belgelerinin incelenemeyeceğini iddia ederek defter ve belgelerini ibraz etme noktasında direnç gösterebilmektedirler.¹⁴ Oysa her iki yasada yer aldığı gibi, bu yasalar çerçevesinde matrah/vergi artırımında bulunmuş olması karşit tespit amacıyla istenen defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.¹⁵ Yapılan bir vergi incelemesi değil karşit tespittir. Eğer 6736 veya 7143 sayılı Yasa'dan yararlanarak matrah/vergi artırımında bulunmuş ise artık inceleme için (İade/terkin incelemeleri, sonraki döneme devreden KDV yönünden yapılacak incelemeler ile VUK'un 367'nci maddesi gereğince yapılacak incelemeler hariç) defter ve belgelerin ibrazı istenemeyecektir. Bu yönde, vergi mahkemesi ve Danıştay kararları da mevcuttur.¹⁶

Buna göre, defter ve belgelerin ibraz edilme süresi yine bilgi isteme / karşit tespit 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 karşit tespit tutanağına alınması gerekmektedir. İnceleme süreleri sınırlı incelemelerde 6 ay, tam incelemelerde 1 yıl ve duruma göre ek süre ile 6 ay daha uzatılabilmekle birlikte, karşit tespitlerde bu süre 30 gündür.¹⁷ Ancak, bu süre idari bir süredir. Yani yasadan kaynaklanmamakta, genelge ile belirlenen bir süredir. Dolayısıyla inceleme elemanı, bilgi isteme/karşit tespit yazılarının gereği karşit tespitlerini 30 gün içerisinde

¹¹ Bilgi Taleplerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge/15/3-d.

¹² T.C. Yasalar(19.08.2016) 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun. Ankara: Resmi Gazete (29806 Sayılı)

¹³ T.C. Yasalar(18.05.2018) 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. Ankara: Resmi Gazete (30425 Sayılı)

¹⁴ Mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemezken karşit tespit için talep edilmesine engel bir durum yoktur (MTİHK.m1/4).

¹⁵ 6736 sayılı Yasanın 5/4.maddesi, 7143 sayılı Yasa 1 no.lu tebliğ, D/6.bölüm

¹⁶ Danıştay 3.Dairesi, 2014/9210 E., 2017/1646 K.

¹⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi, Sıra No:2018/1, md.3/1.

tamamlamak durumundadır. Aksi halde süresinde tamamlanmayan karşıt tespitler için durumu/gerekçesini karşıt tespit talebinde bulunan idareye/ilgili müfettişe yazı ile bildirmek zorundadır.

Karşıt tespit işleminde, incelemesine başlanılmış ve devam etmekte olan vergi incelemelerinde mal ve/veya hizmet alım ve/veya satımı ile ilgili olarak tespit yapılmasına ihtiyaç duyulması halinde, ilgili tedarikçi mükelleflere veya incelenen mükelleflerin müşterilerine bilgi isteme yazısının tebliğ edilmesi ile başlanır. Aynı zamanda karşıt tespit yapılacak işlemlerle ilgili yine idari düzenlemeler nedeniyle çalışılan Grup Başkanlığına da yazı ile bilgi verme zorunluluğu vardır.

Karşıt tespit eğer aynı ilde ise ve müfettişin kendisi tarafından yapılırsa¹⁸ bir iş emri olmakla birlikte işin mahiyeti vergi incelemesi olmamasından dolayı incelemeye başlama yapılmayacak/incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeyecek, doğrudan doğruya karşıt tespit tutanağının hazırlanmasına başlanacaktır. Bunun içinde kayıtların kontrol edilmesi, gerekirse tutanağa alınması, ödeme belgelerinin çıkarılması ve kaydedilmesi ile örneklerinin (onaylı fotokopileri) tutanağa ek yapılması, ifadelerin alınması, kapasitenin ortaya konmasına yönelik işçi sayısının tespiti, gerekirse ifadelerinin/beyanlarının alınması, şube, depo ve bunlara ait kira sözleşmelerinin ve/veya tapularının kontrol edilmesi, örneklerinin ek yapılmak üzere alınması gerekir.

Bu şekilde, mükellefler mal ve /veya hizmet alım ve/veya satışında bulunduğu şirketlerin inceleme sürecinde olumlu veya olumsuz tespitlerin yapılmasına ve vergi inceleme raporlarında yapılacak değerlendirmelere katkı sunmuş olurlar. Bu süreç aynı zamanda mükellefin de iş yaparken dikkat etmesi gereken hususlarla ilgili bilgi edinmesine yardımcı olmaktadır. Burada

özellikle kapasitenin üzerinde fatura düzenlenip düzenlenmediğine bakılmakta, bunun kanıtları olarak çalışan işçi sayısı, şube, depo olup olmadığı ve nakliye belgelerinin olup olmadığına ve bunların gerçek/doğru olup olmadığına bakılmaktadır. Ödemelerin/tahsilatların tutarı ne olursa olsun banka aracılığıyla yapılmış olması özellikle işlemlerin gerçekliğini ispat edici bir işlem olarak dikkate alınmaktadır.

Karşıt tespit sonucunda, yukarıda değindiğimiz bilgileri içerecek şekilde tutanak düzenlenir ve imzalanır, bir örneği mükellefe defter ve belgeler ile birlikte verilir. Bu aşamada karşıt tespit bir vergi inceleme raporu mahiyetinde olmadığını belirtmekte fayda vardır. Kaldı ki VDKBİS Sisteminde karşıt tespite bağlı vergi inceleme raporu yazılması mümkün değildir. Sadece Görüş ve Öneri Raporu üretilebilmektedir. Ayrıca, karşıt tespit sırasında karşılaşılan olumsuz durumlar nedeniyle(kapasite üzerinde belge düzenleme, tevsik zorunluluğuna uymama, sahte belge düzenleme, belgesiz gider yazma vb.) vergi inceleme elemanlarınca inceleme oluru talep edilmesi gerekmekte ve vergi incelemesi yapılmasına müteakip rapor yazılabilmektedir. Dolayısıyla karşıt inceleme/tespit vergi inceleme raporu yazılmasını sağlayacak yeterli bilgi, belge veya beyan ortaya koymaz, bu ancak vergi incelemesi ile mümkün olur. Vergi incelemesi, yukarıda değindiğimiz gibi bir üst kavramdır. Muhteviyatında; yoklama, envanter, bilgi toplama ve karşıt tespitleri de içerir. Bunların hepsi vergi denetimi kavramı olarak da ifade edilir. Her vergi incelemesinde yoklama veya envanter yapılmayabilir. Bu durumda da denetim elemanlarınca vergi incelemesi kavramını kullanılmaktadır. Vergi incelemesi ile birlikte diğer yöntemlerin de kullanılması durumunda (yoklama, karşıt tespit, envan-

¹⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi, Sıra No:2018/1 :İç genelge gereği karşıt tespiti incelemeyi yapan müfettiş tarafından yapılması esastır. Eğer diğer illerde karşıt tespit yapılacaksa ilgili Grup Başkanlıklarında bulunan vergi müfettişlerine yaptırılabilir.

ter, bilgi toplama, arama gibi unsurlarında dahil edilmesi durumunda) vergi denetimi kavramına ulaşmış oluruz.

2.2- Karşıt Tespit İçin Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi

Adil ve etkin bir vergi sisteminden beklenen sonuçların alınabilmesi için defterlerin tutulması, belge düzeni ile uyumlu bir şekilde mali kayıtların yapılması ve bu defter ve belgelerin mali idare tarafından istenilmesi durumunda ilgililere ibraz edilmesi gerektiği aşikardır.¹⁹

Vergi incelemesi sırasında defter ve belgelerin ilgililerin isteği üzerine süresinde ibraz edilmemesi Vergi Usul Kanunu'nda Mük. 355.maddesine göre özel usulsüzlük cezası, yine VUK'un 359.maddesine göre de kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmektedir. Ayrıca, KDV indirimlerin iptali yapılarak, üç kat vergi ziyai cezası önerilmektedir.²⁰

Karşıt tespit yapmak, yürütülmekte olan bir vergi incelemesinde kanıt toplama yöntemlerinden biridir. Bu süreç, yukarıda belirttiğimiz gibi bilgi isteme /karşıt tespit yazısı ile başlamaktadır. Normal incelemelerde olduğu gibi burada da 15 günlük ibraz süresi vardır. Bu sürenin 16.günü itibarıyla ibraz etmeme fiili gerçekleşmiş olmaktadır. Mazeret belirtilmesi durumunda bu süre uzatılabilir.

Karşıt tespit; daha önce çıkan ve af yasası/yapılandırma olarak nitelendirilen 6111,²¹ 6736 ve 7143 sayılı Yasalarda da ifade edildiği üzere, bu yasalardan yararlanılmış olsa bile mükellefler karşıt tespit için istenilen defter ve belgeleri müfettişe/ilgili birimlere ibraz etme zorunluluğu

bulunmaktadır. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi karşıt tespitler, mükellef açısından olumsuz bir işlem olmayıp, sadece tespitlerin yer aldığı bir tutanağın düzenlenmesinden ibarettir. Dolayısıyla herhangi bir rapora dönüşmediğinden karşıt tespit ile ortaya konulan hususlar vergi ve cezaya da dönüşmez.²² Bu nedenle dava konusu da yapılamazlar. Ancak, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda, özel usulsüzlük cezası önerilebilecektir. Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili yapılacak tebliğlerde bilginin verilmemesi veya herhangi bir mazeret sunmaksızın süresinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi halinde özel usulsüzlük cezasının kesileceğinin tebliğ edilen yazı da bildirilmesi şarttır.²³ 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 cezaları bir kat artırılarak uygulanır. Bunun dışında VUK'un 359'uncu maddesinde "...inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin *ibraz edilmemesi*"²⁴ denildiği için herhangi bir ceza önerilmesi mümkün değildir. Defter ve belgeler ibraz edilmedi diyerek Katma Değer Vergisi (KDV) indirimlerinin iptal edilerek tarhiyat önerilmesi de mümkün değildir. Bu gibi durumlarda -karşıt tespit için defter ve belgelerini ibraz etmeyen- mükelleflere yapılan idari işlem, VUK'un 30/3.maddesine göre, re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Bu madde hükmüne göre, mükellefler incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilebilecektir.

¹⁹ Mehmet Yüce, Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu, Vergi Dünyası, Sayı:421, Eylül 2016, s.19.

²⁰ Mehmet Yüce, a.g.m, s.13.

²¹ 6111 sayılı Yasa'nın F-6/c bölümü.

²² VUK'un 359/a-2.bendine göre 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

²³ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.424.

²⁴ İnceleme sırasında denildiği için, buradaki ifadenin nezdinde inceleme yapılanı kastettiği karşıt tespiti kastetmediği düşünülmelidir.

2.3- İade İncelemelerinde Karşit Tespit Yapılması

İade incelemelerinde en önemli kanıt toplama yöntemi mükellefler nezdinde karşit tespit yapmaktır. İade alacağına hak kazanabilmek için karşit tespitlerin “olumlu olması” gerekmektedir. Olumsuz karşit tespit, re’sen terk ve işin terki veya adreste bulunamama gibi istenilmesine rağmen yapılamayan karşit tespitler ile (bu da bir hukuki sonuç doğurduğu için olumsuz karşit tespit denilmesinde sakınca yok) fiilen tespit edilen olumsuzluklarla ilgilidir. Bunlar; yeteri kadar işçinin olmaması, mal ve/veya hizmet alımlarının belgelendirilememesi, yeterli kapasitede deponun veya duruma göre şubenin olmaması, nakliye belgesi ve ödeme belgelerinin ortaya konulamaması gibi olumsuz tespitlerdir.

Bu gibi olumsuz tespitlerin yapılması halinde mal ve /veya hizmet satılan firmalar nezdinde yürütülen iade incelemelerinde bu şirketlere veya şahıslara ait faturalar yüklenim listesinden çıkarılacak ve firma/shahıslar incelemeye sevk edileceklerdir.

Olumlu tespitlerin olması halinde KDV iade alacakları kabul edilecek ve mahsuben/nakden iade talepleri yerine getirilecektir.

E-Defter uygulaması kapsamında yer alan mükellefler açısından kendisi KDV iade talebinde bulunan mükelleflerin mutlak surette GİB onaylı berat dosyalarının alınmış olması ve berat dosyası bilgilerine KDV iade raporlarında da yer verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, karşit tespit tutanaklarının düzenlendiği tarih itibarıyla eğer berat dosyaları e-Defter sistemine yüklenmişse GİB onaylı berat dosyalarının karşit tespit tutanağına ek yapılması zorunludur. Ancak, karşit tespit tutanağının düzenlendiği tarihte, berat dosyaları e-Defter sistemine yükleme süresi dolmadığından yüklen-

memişse muavin hesap dökümünün mükellefçe onaylı çıktısının alınarak karşit tespit tutanağına ek yapılmalıdır. Bu durumda karşit tespite konu faturaların Ba-Bs bildiriminin de yapıldığı bilgisine yer verilmesi gerekmektedir. Karşit tespit tutanağının düzenlendiği tarihten ve rapor vergi daireesine gönderdikten sonra berat dosyaları e-Defter sistemine yükleme süresi dolmadığından yüklenmemiş ise bu durumda GİB onaylı berat dosya bilgisine yer verilmesine gerek yoktur.²⁵

Karşit tespit nedeniyle defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerle ilgili KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunda olumsuz tespit görülecek ve bunun pasife çekilerek ya bu faturaların yüklenimlerden çıkarılması istenilecek ya da olumsuzlukların giderilmesi yani mal ve/veya hizmet alımlarının gerçek olduğunun ispat edilmesi veya teminat gösterilmesi talep edilecektir. Bu tip olumsuzluklar daha çok inceleme ile giderilebilecek mahiyettedir. Ayrıca, adreste bulunulamaması durumu karşit tespite bulunamayan mükelleften mal ve/veya hizmet alımı yapan mükelleflerin de özel esaslara tabi olmasına yol açacaktır.²⁶ Bilindiği üzere, özel esaslar uygulaması Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDV GUT) IV/E bölümünde düzenlenmiştir. Bu tebliğ düzenlemelerine göre özel esaslara tabi olan mükelleflerin iade talepleri vergi incelemesi sonucuna göre veya yükseltilmiş teminat karşılığı yerine getirilecektir.

Karşit tespit, Yeminli Mali Müşavir (YMM) KDV iade raporlarına dayanak teşkil eden iade işlemlerinin doğruluğunu ortaya koyma aracıdır. Karşit tespitle ilgili olarak yapılması gerekenlere 20, 27, 29 ve 34 seri No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. Buna göre KDV iadesi tasdik

²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının, 24.03.2017 tarih ve E.78154 sayılı yazısı.

²⁶ İlyas Özel, Özel Esaslara Alınma Uygulamasının Anayasa Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı:398, Ekim 2014, s.113.

işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili de karşıt tespit/incelemelerin yapılması zorunludur. İhracattan kaynaklanan iadelerde de ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılacağı belirtilmiştir. Karşıt tespit/inceleme tutanaklarının ilke olarak tasdik raporuna eklenilmesi gerekmektedir.²⁷ Bu karşıt tespit/incelemelerin yapılmasının amacı iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin doğruluğunu tespit etmektir.²⁸ İmalatçı tedarikçiler açısından KDV iadesine konu malların imalatçı tarafından üretilebilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı da karşıt tespitlerde bakılması gereken bir durumdur.²⁹ İhracat teslimlerinden doğan katma değer vergisi iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, indirilecek KDV'nin %80'i oranında ve ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar karşıt tespit/inceleme yapılması zorunludur.³⁰

KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması durumunda indirilecek KDV listesindeki mal alışlarının gerçek olduğu kabul edilmekte ve inceleme elemanı tarafından başkaca bir karşıt tespit/inceleme yapılmasına gerek olmadığı kabul edilmektedir.³¹

2.4- Tam Tasdik Kapsamında Yapılan Karşıt Tespit

3568 sayılı Yasa'nın 12'inci maddesi ile 213 sayılı VUK'un mük.227'nci maddesi, Yeminli Mali

Müşavirleri yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu tutmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Mülga Maliye Bakanlığı) tarafından çıkarılmış olan tebliğ ve yönetmeliklerde yer alan usul ve esaslara uygun olmak şartıyla Yeminli Mali Müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporları inceleme raporu olarak değerlendirilmektedir. Yeminli Mali Müşavirler, düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmasından sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, aksi tespit edilmesi halinde ortaya çıkacak olan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulma halidir.³²

Tam tasdik kapsamında yapılan karşıt tespit/incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergi tutarlarının doğruluğunu teyit etmektir. Burada esasen gelir ve gider kalemlerinin doğruluğu kontrol edilir. Bu da kayıtların gerçekliğinin ispat edilmesi ile mümkündür. Gerek gelir kaydı gerekse gider kaydı kontrol edilir. Yani hem mal ve /veya hizmet satışı yapılan mükellefler nezdinde hem de mal ve /veya hizmet alımı yapılan mükellefler nezdinde kayıtların ve belgelerin gerçekliği kontrol edilir.

VUK'un 256'ncı maddesine göre, tasdike konu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar, defter ve belgelerinin incelenmesi amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan taleplere uymak ve defter ve belgelerini ibraz etmek zorundadırlar.³³ Ancak,

²⁷ Ancak, yüksek tutarları iade alacaklarında üretici firmaların çok sayıda olması durumunda fiilen karşıt tespit yapmanın zorluğu ortadadır. Dolayısıyla, bu şartın sınırlandırılması gerekir.

²⁸ Özcan Avcı, Her Yönüyle Özel Esaslar, Vergi Dünyası, Sayı:417, Mayıs 2016, s.48.

²⁹ Eren Veske, KDV İadelerine İlişkin İşlemlerin Tasdikinde, YMM'lerce Yapılacak Karşıt İncelemelerin Sınırı ve Sorumluluk, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 143, Ağustos 2000, s.61.

³⁰ Maliye Bakanlığı, İVDB 23.09.2013 tarih ve 39044742-YMM GENEL -1547 sayılı Özelge.

³¹ Özcan Avcı, Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar, Vergi Dünyası, Sayı: 419, Temmuz 2016, s.131.

³² Kemal Darıcı, Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler ve Yapacağı Karşıt İncelemeler, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 108, Eylül 1997. S.1.

³³ 02.03.2001 tarih ve 24334 nolu Resmi Gazete, SM,SMMM ve YMM Genel Tebliği, No:29.

burada bahsedilen inceleme VUK'un 134 ve 135 inci maddesinde bahsedilen incelemeden farklıdır. Buradaki inceleme yetkisi tam tasdik konusu ile ve kayıtların kontrolü ile sınırlıdır.

2.5- Sahte Belge Düzenleme İşinde Karşit Tespit Yapılması

Sahte belge düzenleme fiili, VUK'un 359'uncu maddesine göre iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektiren bir suç oluşturmakta ve vergi ziyanına sebep olunmuşsa üç kat da vergi ziyaı cezası önerilmektedir.³⁴ Bir sahte belge düzenleme incelemesinde yapılması gereken karşit tespit çalışmalarına bir yönerge ve bir genel yazı ile yön verilmiştir.

Vergi müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sırasında mükelleflerce "sahte belge" veya "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" düzenlenip düzenlenmediği ve/veya kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili araştırma ve tespitlerde uygulama birliğini sağlamaya yönelik hazırlanan yönergeye göre,³⁵ mal ve/veya hizmet alışlarına ilişkin mükellefe belge düzenleyenlere karşit tespit yapılarak elde edilen ve inceleme yapılan mükellefin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyip düzenlenmediğine esas teşkil eden bilgi ve belgelere Vergi Tekniği Raporu muhteviyatında yer verilmesi, bununla birlikte karşit tespit yapılacak mükellef sayısının kullanılan belge tutarının en az %80'ini kapsamaması gerektiği belirtilmiştir. Bu düzenlemenin uygulanmasında; nezdinde karşit tespit yapılacak mükellef hakkında, GİB Yönetim Bilgi Sistemi'nden elde edilen bilgiler ile Vergi Müfettişi tarafından yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen verilere raporda yer verilmesi ve bu mükellef hakkında Vergi Müfettişinin kanaatini içeren değerlendirmelere yer

verilmiş olması durumunda, karşit tespit yapılma şartının sağlandığı kabul edilecektir.

Ayrıca, vergi incelemesini yapan Vergi Müfettişince gerek görülmesi durumunda ilgili mükellefler nezdinde defter ve belgeler üzerinden karşit tespit yapılacaktır.

Karşit tespitlerin, her bir takvim yılı veya hesap dönemine ilişkin olarak en yüksek tutarlı fatura düzenlenen en az 5 mükellef nezdinde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu düzenlemenin uygulanmasında; her bir takvim yılı veya hesap dönemine ilişkin olarak en yüksek tutarlı fatura düzenlenen en az 5 mükellefin Form Ba bildirimlerine yer verilmesi ve Vergi Müfettişince bu konuda değerlendirme yapılmış olması durumunda, karşit tespit yapılma şartının sağlandığı kabul edilecektir. Ancak, her bir takvim yılı veya hesap döneminde en az bir mükellef nezdinde defter ve belgeler üzerinden karşit tespit yapılması şarttır. Defter ve belgeler üzerinden karşit tespit yapılacak olan mükellefin, her bir takvim yılı veya hesap dönemi itibariyle yüksek tutarlı belge düzenlenen mükellefler arasından seçilmesi esastır.³⁶

KDV GUT ile düzenledikleri belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğuna yönelik bulgular bulunan mükelleflere inceleme veya idari araştırma aşamasında söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik olarak elde edilen bilgi ve belgeler ile diğer delilleri sunma imkanı getirilmiştir. Bu deliller, karşit tespit sırasında da sunulan belgelerdir. Bu belgeler ile işlemlerin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmek mümkündür. İşlemin gerçekliğinin ispatında; taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama gibi işlerde kullanılan belgeler ile ödenen vergi, resim, harç ve prim nedeniyle alınan/verilen belgeler kullanılabilir.³⁷

³⁴ Son yıllarda AİHM kararları çerçevesinde, "non bis in idem ilkesine" aykırı olduğu gerekçesi ile tek bir ceza önerilmesi gerektiği (hapis cezası veya vergi ziyaı cezasından biri) söylenmekle birlikte mer'î mevzuatımızda henüz bu yönde bir düzenleme yapılmamıştır.

³⁵ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 20.02.2015 tarih ve 219 sayılı Yönerge.

³⁶ Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 08.06.2015 tarih ve 19052 sayılı yazısı.

³⁷ Özcan Avcı, s.40-41.

Yeminli Mali Müşavirler ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu hallerde ve benzeri diğer şüpheli durumlarda herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inmek zorundadır.

Vergiye doğuran olay ve işlemlerde kullanılan ve VUK'da yer alan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenlenmesi defter kayıtlarının ve beyanlarının da doğru olmadığı anlamına gelecektir.

Diğer taraftan yeminli mali müşavirin karşıt inceleme yapma yetkisi vergi inceleme yetkisi niteliğinde değildir. Bu nedenle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiillerinde sorumluluğun ortaya konması için bu fiillere iştiraklerinin kanıtlanması gerekir.³⁸

SONUÇ

Beyana dayalı vergi sistemlerinde, mükelleflerin vergiyi doğru olarak hesap edip beyan etmelerinin kontrolü ancak her türlü inceleme teknikleri kullanılmak suretiyle yapılan denetimlerle sağlanabilir. Bu inceleme tekniklerinden birisi de incelenen mükelleflerin mal ve/veya hizmet aldığı veya sattığı mükelleflerin veya 3.kişilerin nezdinde bilgi isteme yazısı ile istenen defter ve belgelere dayalı yapılan ve bir tutanak ile bitirilen Karşıt Tespit/İnceleme tekniğidir. Karşıt tespit veya inceleme yetkisini haiz olanlar 213 sayılı VUK'un 135'inci maddesinde sayılanlar ile Yeminli Mali Müşavirlerdir. Karşıt tespit/inceleme, vergi incelemelerinin bir unsuru, aracı olmakla birlikte incelenen mükelleflerin kayıtlarının, belgelerinin doğruluğunu araştırmaya yönelik çabalar olması hasebiyle nezdinde karşıt tespit tutanağı tutulan mükellefler açısından normal şartlarda herhangi bir vergi veya ceza önerilmesi sonucunu doğurmaz. Ancak, karşıt tespit/inceleme için defter ve belgelerin ibraz edilmeme-

si, yanıltıcı veya eksik bilgi verilmesi gibi inceleme sürecini zorlaştırıcı fiillerde özel usulsüzlük cezasının kesilmesi ve mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi söz konusu olmaktadır.

Bu nedenle, vergi incelemesi ile karşıt tespit/incelemenin mükellef hukuku açısından farklı sonuçları olduğu bilinerek, Af Kanunu /Yapılandırma olarak değerlendirilen Yasalardan (6111, 6736 ve/veya 7143 sayılı Yasalar) yararlanılmış olsa bile; karşıt tespit/inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenmesi halinde, ibraz yükümlülüğünün olduğunun/devam ettiğinin bilinmesi, herhangi bir ceza ile muhatap olunmaması açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- 02.03.2001 tarih ve 24334 nolu Resmi Gazete, SM, SMMM ve YMM Genel Tebliği, No:29.
- AVCI, Ö. (2016). Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar, Vergi Dünyası, Sayı: 419.
- AVCI, Ö. (2016).Her Yönüyle Özel Esaslar, Vergi Dünyası, Sayı: 417.
- Bilgi Taleplerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge/15/3-d.
- Danıştay 3.Dairesi, 2014/9210 E., 2017/1646 K.
- DARICI, K. (1997). Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler ve Yapacağı Karşıt İncelemeler, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 108.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının, 24.03.2017 tarih ve E.78154 sayılı yazısı.
- GÜLHAN, N. (2016).Yargı Kararı İncelemesi: Fatura vb. Belge Alınmaması ve Verilmemesi Cezasının Hesap Dönemi Kapanıktan Sonra Kesilmesi Sorunu, Vergi Dünyası, Sayı:414.

³⁸ Tekin Çelikkaya, a.g.e, s.79.

- KARAKOÇ, Y. (2012). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, s.424.
- Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 20.02.2015 tarih ve 219 sayılı Yönerge.
- Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 08.06.2015 tarih ve 19052 sayılı yazısı.
- Maliye Bakanlığı, İVDB 23.09.2013 tarih ve 39044742-YMM GENEL -1547 sayılı.
- ÖZEL, İ. (2014). Özel Esaslara Alınma Uygulamasının Anayasa Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı:398.
- ŞENGÖZ, Y., AYDIN, F. (2011). Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, s.141.
- T.C. Yasalar(19.08.2016) 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun. Ankara: Resmi Gazete (29806 Sayılı).
- T.C. Yasalar(18.05.2018) 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. Ankara: Resmi Gazete (30425 Sayılı).
- T.C. Yasalar (10.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı).
- TEKİN, F., ÇELİKKAYA, A. (2013). Vergi Denetimi, Seçkin Yayınevi, Eskişehir.
- TÜRKMEN, F., GÜLHAN, N. (2016).Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, Vergi Dünyası, Sayı:418.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi, Sıra No:2018/1
- VESKEN, E. (2000). KDV İadelerine İlişkin İşlemlerin Tasdikinde, YMM'lerce Yapılacak Karşit İncelemelerin Sınırı ve Sorumluluk, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 143.
- YÜCE, M. (2016). Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu, Vergi Dünyası, Sayı: 421.