

Dijital Dönüşüm Çağında Vergi Denetimi, Tasdik Yetkisi ve 49 No.lu Tebliğ – Yılmaz UÇAK, YMM

Tarih: 24 Şubat 2026 / 10:51 Kategori: Makaleler

Yılmaz UÇAK

Yeminli Mali Müşavir

Bağımsız Denetçi

Adana YMMO Başkanı

yilmaz.ucak@raporymm.com.tr

Dijital Dönüşüm Çağında Vergi Denetimi, Tasdik Yetkisi ve 49 No.lu Tebliğ

Kamu Alacağıın Korunması, Meslekler Arası Yetki Ayrımı ve İdarenin Düzenleme Yetkisi Üzerine Bir Değerlendirme

Öz

Vergi idaresinin dijitalleşmesi, denetim fonksiyonunu klasik belge incelemesinden çıkararak risk temelli ve veri odaklı bir kamu güvence modeline dönüştürmüştür. Kurumlar vergisi matrahından indirim ve istisna yoluyla yapılan uygulamaların denetimine ilişkin usul ve esasları düzenleyen 49 No.lu Tebliğ, bu dönüşümün idari bir yansımasıdır. Bu çalışmada; Tebliğ'in hukuki dayanakları, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik yetkisi ile ilişkisi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMM) yetki alanına müdahale oluşturmadığı gerçeği ve Maliye Bakanlığı'nın tebliğ düzenleme yetkisi incelenmektedir. Ayrıca Danıştay içtihatları ışığında idarenin düzenleme yetkisine ilişkin yargısal yaklaşım değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dijital vergi denetimi, kamu alacağı, tasdik yetkisi, risk temelli denetim, 49 No.lu Tebliğ, 3568 sayılı Kanun, Danıştay içtihatları

1. Giriş: Dijital Vergi Ekosistemi ve Denetimin Yapısal Dönüşümü

Vergi idareleri, son on yılda e-belge sistemleri, elektronik beyan altyapıları, büyük veri analitiği ve çapraz veri eşleştirme yöntemleri sayesinde klasik sonradan denetim modelinden uzaklaşmıştır.⁽¹⁾ Bu yeni yapıda denetim, reaktif bir inceleme pratiği olmaktan çıkmış; önleyici, risk temelli ve algoritmik analiz destekli bir gözetim sistemine dönüşmüştür.

İndirim ve istisnalar, kamu alacağı açısından yüksek riskli alanlar olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle idare, bu alanlara ilişkin denetim çerçevesini sistematik hale getirmektedir. **49 No.lu Tebliğ**, tam da bu dijital dönüşümün idari bir tezahürüdür.

2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Yetkisinin Hukuki Temeli

2.1. 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Meslekler Arası Ayrım

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu meslekler arası görev ve yetki ayrımını açık biçimde düzenlemiştir.

Kanunun 2/a maddesine göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görevleri; defter tutmak, muhasebe sistemini kurmak, mali tabloları düzenlemek ve beyannameleri hazırlamaktır. ⁽²⁾

Buna karşılık kanunun 2/b maddesin de ise Yeminli Mali Müşavirlerin görevi; tasdik yapmak, vergi matrahını etkileyen unsurların doğruluğunu incelemek ve kamu adına güvence sağlamaktır. ⁽³⁾

Bu ayrım kanuni olup idari düzenlemelerle değiştirilemez.

Kanunun 12. maddesinde ise “Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle (5786 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 26.07.2008) Maliye Bakanlığınca (*) çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.” Denilerek hüküm altına alınmıştır.

2.2. Açık Tespit: SMM Yetkisine Müdahale Söz Konusu Değildir.

49 No.lu Tebliğ'in tasdik denetimine ilişkin usul düzenlemesi, SMM'nin defter tutma ve beyanname düzenleme yetkisine müdahale anlamına gelmemektedir.

49 No.lu Tebliğ, 3568 sayılı Kanun'un 2/a maddesi kapsamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yetkisine hiçbir şekilde müdahale etmemektedir.

- a) Tebliğ, defter tutma yetkisini değiştirmemektedir.
- b) Beyanname düzenleme yetkisini sınırlandırmamaktadır.
- c) Muhasebe sistematığıne ilişkin görev alanını daraltmamaktadır.

Her iki mesleğin yetki ve sorumlulukları, kanunun belirlediği sınırlar içinde açıkça ayrılmıştır ve bu ayrım idari düzenlemelerle değiştirilemez.

Dolayısıyla:

Tasdik denetiminin usulünün düzenlenmesi, SMM'nin görev alanına müdahale anlamına gelmez. Tasdik fonksiyonunun güçlendirilmesi, muhasebe hizmetinin sınırlarını daraltmaz.

Tasdik, muhasebe hizmetinden farklı ve ayrı bir hukuki fonksiyondur.

Bu nedenle:

49 No.lu Tebliğ, 3568 sayılı Kanun'un 2/a maddesi kapsamında SMM yetkisine müdahale etmemektedir.

Yetki sınırları kanunla çizilmiştir ve bu sınırlar korunmaktadır.

3. 02.01.1990 Tasdik Yönetmelik ile 49 sayılı tebliğ ile sağlanan mesleki Süreklilik

02.01.1990 Resmi Gazete Sayısı: 20390 ile yayınlanan **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin** YMM'lere indirim ve istisnaların doğruluğunu inceleme görevi açıkça verilmiştir. (4)

49 No.lu Tebliğ yeni bir tasdik alanı yaratmamakta; dijital risk analizine uygun teknik çerçeve oluşturmaktadır. Bu nedenle düzenleme süreklilik arz etmektedir.

4. Kamu Alacağı ve İndirim-İstisna Denetimi

Vergi hukukunda istisna ve indirimler dar yorumlanır, denetimleri ise geniş yapılıdır. (5)

İndirim ve istisnalar, devlet açısından potansiyel kamu alacağından feragat anlamına gelir. Bu nedenle sıkı denetime tabidir.

Bu ilke iki nedenle önemlidir:

- 1. Vergileme genel, istisna özel niteliktedir.
- 2. Kamu alacağının korunması anayasal bir sorumluluktur.

Bu nedenle idarenin indirim ve istisnaları sıkı denetime tabi tutması, bir takdir değil, hukuki zorunluluktur.

4.1 Kamu Alacağı Perspektifi açısından Vergileme Yetkisinden İstisnai Sapma

Vergi, devletin egemenlik yetkisinin mali tezahürüdür. Vergi kanunlarıyla belirlenen matrah, kural olarak kamu alacağına dönüşmesi muhtemel bir mali değeri ifade eder.

Bir gelir, kazanç veya harcama unsuru vergilendirme kapsamına girdiği halde istisna veya indirim yoluyla matrahtan çıkarılıyorsa, devlet, tahsil edebileceği bir alacaktan vazgeçmekte, mali kaynak potansiyelini sınırlamakta ve bütçe gelirlerinde bilinçli bir azalma yaratmaktadır.

Bu nedenle indirim ve istisnalar, teknik muhasebe düzenlemeleri değil; **mali egemenliğin sınırlandırılmasıdır.**

4.2 Kötüye Kullanım Riski ve Denetim Gerekliliği

İndirim ve istisnalar, yapıları gereği manipülasyona açık alanlardır. Özellikle Yatırım indirimi, Ar-Ge indirimi, Bağış ve sponsorluk indirimleri, ihracat kazancı istisnaları gibi uygulamalarda belge düzeni ile ekonomik gerçeklik arasında fark oluşma riski bulunmaktadır.

Bu nedenle denetim: Sadece şekli belge kontrolü değil, ekonomik içeriğin doğrulanması, gerçek faaliyetin tespiti, risk temelli analiz yapılması şeklinde yürütülmelidir.

Bu gibi uygulamalarda belge düzeni ile ekonomik gerçeklik arasında fark oluşma riski bulunmaktadır. Bu nedenle denetim, sadece şekli belge kontrolü değil, ekonomik içeriğin doğrulanmasıdır.

4.3 Yeminli Mali Müşavir Tasdik Müessesesi Açısından Sonucu

Yeminli Mali Müşavir tasdiki, tam da bu noktada devreye girer. İndirim ve istisnaların doğruluğunu teyit etmek: Muhasebe işleminin şekli doğruluğunu değil, Mali sonucun gerçekliğini, Kamu alacağına etkisini incelemeyi gerektirir.

Dolayısıyla indirim ve istisnalar üzerindeki denetim: Mesleki alan daraltması değil, tasdik fonksiyonunun doğal ve zorunlu uzantısıdır.

Gerçek faaliyetin tespiti ise risk temelli analiz yapılması şeklinde yürütülmelidir.

İndirim ve istisnalar: Vergi sisteminde istisnai araçlardır, devlet açısından potansiyel kamu alacağından bilinçli bir feragattir. Mali disiplin ve eşitlik ilkesi açısından hassas düzenlemelerdir, bu nedenle sıkı ve sistematik denetime tabi tutulmaları gerekir.

Bu denetim yaklaşımı, hak daraltıcı değil aksine kamu yararını koruyucu bir zorunluluktur.

49 No.lu Tebliğ, hak daraltıcı değil, kamu alacağını koruyucu nitelikte bir düzenlemedir.

5. İdarenin Tebliğ Düzenleme Yetkisi ve Danıştay İçtihatları

Vergi hukukunda idarenin düzenleme yetkisi, kanunun uygulanmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. ⁽⁶⁾

Danıştay içtihatlarında, idarenin kanunun uygulanmasına yönelik açıklayıcı ve teknik düzenleme yapabileceği kabul edilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24.06.2005 tarihli ve E.2004/125, K.2005/164 sayılı kararında; kanuna aykırı olmamak kaydıyla idarenin uygulamaya yönelik düzenleme yapabileceği belirtilmiştir. ⁽⁷⁾

Benzer şekilde Danıştay 4. Dairesi'nin 16.02.2011 tarihli ve E.2008/2345, K.2011/745 sayılı kararında; tebliğlerin kanunun uygulanmasına açıklık getirdiği ölçüde hukuka uygun olduğu ifade edilmiştir. ⁽⁸⁾

49 No.lu Tebliği: **"Mevzuat düzenlemeleri, MADDE 2– (1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinde;**

"Hazine ve Maliye Bakanlığı....

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. 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, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü ile yayınlamıştır.

Dolayısıyla yeni bir vergi ihdas etmemekte, yeni bir ceza getirmemekte, meslek kanununu değiştirmemektedir.

49 No.lu tebliğ idarenin düzenleme yetkisi bu kapsamında değerlendirilmelidir.

6. İptal Davalarının Hukuki Niteliği

Tebliğ düzenlemelerine karşı açılan iptal davalarında genellikle yetki aşımı ve mesleki alan daraltılması iddiaları ileri sürülmektedir. Yukarıda izah edildiği gibi ancak Tebliğ, Kanundan doğan tasdik yetkisini somutlaştırmakta ve meslekler arası sınırı değiştirmemekte ayrıca yeni bir yükümlülük yaratmamaktadır.

Bu nedenle söz konusu davalar, kamu alacağını koruyucu düzenlemeye karşı reaksiyoner bir tutum niteliği taşımaktadır.

7. Sonuç

49 No.lu Tebliğ: 3568 sayılı Kanun çerçevesinde kalmakta SMM'nin 2/A maddesi kapsamındaki yetkisine müdahale etmemektedir.

YMM tasdik yetkisi 2/B sınırları içinde ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleme yetkisi kapsamındadır.

02.01.1990 Resmi Gazete yayınlanan Tasdik Tebliği ile süreklilik göstermektedir.

Dijital denetim çağında tasdik müessesesi zayıflatılamaz; aksine risk temelli ve analitik zeminde güçlendirilmelidir.

Dijital denetim çağında mesleğin yönü; Denetimden kaçınmak değil, Denetimi yöneterek, Risk analizini içselleştirerek, Kamu alacağı ile mesleki itibarı birlikte korumak olmalıdır.

Tasdik yetkisi dijitalleşen vergi sisteminden doğan yeni düzeyde Yeminli Mali Müşavirlere verilmiş bir imtiyaz değil, mükelleflerle vergi idaresi arasında ki güven köprüsü olduğu ve bu niteliği ile kamu adına üstlenilmiş ağır bir sorumluluktur.

49 No.lu Tebliğ ise kamu alacağının güvenceye alınması için, bu sorumluluğun dijital çağdaki idari altyapılarından da biridir.

Dipnotlar

1. OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris, 2020.
2. 3568 sayılı Kanun, md. 2/a,2/b
3. 3568 sayılı Kanun, md. 12.
4. Maliye Bakanlığı, 02.01.1990 tarihli Tasdik Yönetmeliği.
5. Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, Bursa, 2022, s. 198.
6. Vergi Usul Kanunu, md. 413 ve ilgili hükümler.
7. Danıştay VDDK, 24.06.2005, E.2004/125, K.2005/164.
8. Danıştay 4. Daire, 16.02.2011, E.2008/2345, K.2011/745.

Kaynakça

- 1) OECD (2020). Tax Administration 3.0. Paris.
- 2) 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.
- 3) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 4) Şenyüz, D./Yüce, M./Gerçek, A. (2022). Vergi Hukuku. Bursa.
- 5) Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları.
- 6) Danıştay 4. Daire Kararları.



Sorumluluk Beyanı ve Hukuki Haklarımız