

VERGİ İNCELEME TUTANAKLARI

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

1. Giriş:

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması amacına¹ yönelik olarak yürütülen vergi incelemelerinde; mükelleflerin beyanlarının gerçek duruma ve yasal düzenlemelere uygunluğu araştırılırken, bu beyanlarla ilgili işlemler ile hesap ve kayıtların doğru bir şekilde incelenmesi kadar, beyanların gerçeğe ve yasal düzenlemelere uygunluğunu gösteren bilgi ve delillerin yeterli ve gerekli düzeyde toplanması ve değerlendirilmesi de önem arz etmektedir.

Vergi inceleme süreciyle ilgili tutanaklar, esas itibarıyla mükelleflerin beyanlarının gerçeğe ve yasal düzenlemelere ne derece uygun olduğunu gösteren bilgi ve delillerin en önemli kısmını oluşturan ve bu konuda yapılacak değerlendirme (raporlama) ve idari işlemlere (tarhiyat ve ceza kesme) esas alınan resmi belgelerdir.

Çalışmamızda, vergi inceleme tutanaklarıyla ilgili yasal düzenlemelere, tutanakların hukuki mahiyetine ve tutanak çeşitleri ile tutanakların özelliklerine ve tutanak düzenlenmesiyle ilgili konulara yer verildikten sonra konuyla ilgili özellikli hususlar değerlendirilmiştir.

2. Vergi İnceleme Tutanaklarıyla İlgili Yasal Düzenlemeler:

2.1. VUK’da Yapılan Düzenlemeler:

Vergi inceleme süreci Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) düzenlendiğinden, vergi inceleme süreciyle ilgili olarak, delil ve ispat bakımından önem taşıyan tutanaklar da aynı Kanun içerisinde düzenlenmiştir. Vergi inceleme tutanaklarıyla ilgili olarak VUK’un 141’nci maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandır rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

¹ VUK’nun 134’üncü maddesi hükmü.

143'üncü madde hükmü, yukarki şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır.

144'üncü maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukarki şekilde defter ve vesikaları alınan mükellefler hakkında da caridir.”

VUK'un 364'üncü maddesinde ise “ceza gerektiren olayın tespiti” başlığıyla yapılan düzenlemede;

“Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir.” hükmü getirilmiştir.

2.2. Yönetmelik Düzenlemesi:

6009 sayılı Kanun'un ² 9'uncu maddesiyle VUK'un 140'ıncı maddesine eklenen ve 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6'ncı fıkranın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in ³ 9 ve 10'uncu maddelerinde incelemeye başlama tutanağı, 11'inci maddesinde defter ve belgelerin alınmasına ilişkin tutanaklar hakkında bazı belirlemeler yapılmış; 16 ve 17'nci maddelerinde ise inceleme tutanakları düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin, inceleme tutanaklarıyla ilgili 16 ve 17'nci maddeleri aşağıdaki gibidir:

“İnceleme tutanakları

MADDE 16 – (1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler.

(2) İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.

(3) Düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye verilmesi zorunludur.

(4) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler.

(5) Suç delili olan defter ve vesikalar mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur.

² 01.08.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 31.12.2010 tarihli ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(6) Alıkonulan defter ve vesikalar yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve vesikaların muhafaza ve korunması için gerekli tedbirleri alır.

İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar

MADDE 17 – (1) Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda;

a) Tutanağın düzenlendiği yer ve tarih,

b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,

c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,

ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları,

d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,

e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel tarhiyat bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce mükellefe bildirildiği hususu, yer alır.”

2.3. Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi:

Vergi inceleme tutanakları, vergi inceleme sürecinin en önemli aşaması olan tespitlerin yapılması, delillendirme ve ispat noktasında önem arz etmekle birlikte, bu konuda uzun yıllar boyunca VUK’un 14 ve 364’üncü maddesindeki kısa ve soyut (doğru bir kanun tekniğinin doğal sonucu olarak) düzenlemelerle yetinilmiş ve vergi inceleme tutanakları, içerik ve şekil itibarıyla, denetim birimlerinin kurumsal kimlik ve birikimlerinin yarattığı iç düzenlemelere (yönerge, iç genelge vb) göre düzenlenmiştir.

Durum bu şekildeyken, 6009 sayılı Kanun’un verdiği yetkiyle düzenlenen yönetmelikte, vergi tutanaklar konusunda önemli ve ayrıntılı düzenlemeler yapılması beklenirken, bu yönetmelikte sadece incelemeye başlama tutanağı ile defter belgelerin alınmasına yönelik tutanaklar ihdas edilmiş, inceleme tutanakları konusunda ise VUK’un 140’ıncı maddesi hükmünün tekrarından başka bir açıklama yapılmamıştır. İnceleme tutanakları bakımından, kanuna ve bütün denetim birimlerinin iç düzenlemelerine, kurumsal kültürüne ve birikimlerine göre malum ve zaten titizlikle uygulanmakta olan hususlar ilan edilmiş ve hatta “...Nezdinde inceleme yapılan mükellefe tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması, tutanağın düzenlenmesinden önce mükellefe bildirildiği hususu...” gibi gereksiz (haşiv) ifadelerle yer verilmiştir. Zira, aynı yönetmeliğin 9’uncu ve 10’uncu maddelerinde, incelemenin başlangıcında incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi ve bu tutanakta da, başta incelemeye alınma gerekçesi ve incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme, vergi türü), inceleme dönemlerinin yer alması ve mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgilendirilmesi öngörüldüğüne göre; ayrıca, düzenlenecek her tutanaktan önce, tutanakta yer alacak hususların muhtemel tarhiyat bakımından ispatlama vasıtası olduğunun belirtilmesi, fazladan ve gereksiz ihtilaflara yol açacak bir açıklamadan öteye gitmeyecektir. Belirtilen nedenlerle, söz konusu yönetmelikle, vergi inceleme

tutanakları konusunda önemli ve gerekli düzenlemelerin yapıldığını ifade etme olanağı bulunmamaktadır.

3. Vergi İnceleme Tutanaklarının Hukuki Mahiyeti:

VUK'un 140'inci ve 364'üncü maddelerinde vergi inceleme tutanakları konusunda yapılan düzenlemeler esas alındığında, aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

3.1.Vergi İnceleme Tutanakları Resmi Belgelerdir:

Bilindiği üzere, bir belgenin resmi nitelik taşıyabilmesi için üç unsur aranır;⁴

- 1- Belge bir kamu görevlisi tarafından düzenlenmiş olmalıdır,
- 2- Kamu görevlisi, bu belgeyi görevi gereği düzenlemiş olmalıdır,
- 3- Belge, kanunda öngörülen usul ve formalitelere uygun olarak düzenlenmiş olmalıdır.

Vergi inceleme tutanakları; kamu görevlisi vergi inceleme elemanları tarafından, vergi inceleme göreviyle ilgili olarak ve yasal düzenlemelerde belirlenen şekilde düzenlendiği için, resmi belge (evrak) niteliği tartışılmayacak kadar açık olan belgelerdir. Bu yönüyle de, vergi inceleme tutanakları, bütün resmi belgelerde olduğu gibi, kamu otoritesinin teminatı altında, hukuk düzeninin ispat yeteneği tanıdığı, aksi ispatlanıncaya kadar doğruluğu, gerçekliği ve güvenilirliği sağlanmış belgeler olarak kabul edilmek durumundadır.

Vergi inceleme tutanaklarının resmi belge hükmünde olmasının diğer önemli sonucu ise, bu belgelerin düzenlenmesiyle ilgili olarak, başta “*resmi belgede sahtecilik*” olmak üzere, TCK’da hükme bağlanan suç fiilleriyle⁵ ilişkilendirilebilmesidir.

3.2. Vergi İnceleme Tutanakları Delil Hükmündedir:

VUK’da ispat ve deliller ile ilgili genel hükümler 3’üncü maddenin 3’üncü bendinde, “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Belirtilen düzenlemeyle, vergilendirmede, kanuna uygun olarak biçimlendirilen işlemlerde, biçimselliğinin ötesine geçilerek, işlemin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması hedeflenmiş; vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilişkili işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında ise, yemin hariç her türlü delile izin verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, vergilemenin hukuki temeli, vergiyi doğuran

⁴ Ali PARLAR, Muzaffer HATİPOĞLU; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu 2. Cilt; Ankara, Şubat 2007, sf.1490 (TEZCAN/ERDEM ÖNOK, sf.544; ERMAN; Sahtekarlık Cürümleri, no.253)

⁵ 5345 sayılı TCK’da “*Kamu Güvenine Karşı Suçlar*” kapsamında, resmi belgelerle ilgili olarak düzenlenen başlıca suç fiilleri; Resmi Belgede Sahtecilik (Md.204), Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek Gizlemek (Md.205), Resmi Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan (Md.206) suçlarıdır.

olayın gerçek mahiyetinin doğru olarak tespiti ve bu tespitlerin sağlam ve gerçekçi her türlü delille ispat edilebilmesine dayandırılmıştır.

Bu çerçevede, ispat aracı olarak, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olmak şartıyla, bu olayla doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkisi bulunan kişiler nezdindeki (mükelleflerin, alıcıların, satıcıların, çalışanların, aracılık edenlerin ve hatta üçüncü kişiler) her türlü tespit ve bu konuda düzenlenen tutanaklar delil niteliğini haizdir.

Buna göre, vergi inceleme tutanakları, vergiyi doğuran olayın ve dolayısıyla mükellef beyanlarının gerçeğe uygunluk derecesinin değerlendirilmesinde kullanılabilecek delil hükmünde olduğundan; diğer hukuk alanlarında olduğu gibi, vergi hukukunda da, vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilişkisi bulunan kişiler nezdinde tutanağa bağlanmış tespitler ile bu tespitlere yönelik ifade, beyan ve açıklamalar tutanak muhataplarını bağlar.⁶ Tutanakla tespit edilen hususların, gerçeğe uygun düşmediğinin ve dolayısıyla delil olarak kullanılamayacağının ispat külfeti, tutanak muhatabına düşer.

Kanunun öngördüğü şekilde düzenlenen ve ilgilisi tarafından imzalanan vergi inceleme tutanağının hukuki (delil) değeri, noter veya başka kanaldan gönderilen *“tutanakta belirtilen hususlar geçerli değildir; tutanakta yer alan ifadelerimiz doğru değildir.”* şeklinde soyut açıklamalarla yok edilemez. Çok sayıda yargı kararında da ifade edildiği üzere⁷; aksi, geçerli ve en az aynı kuvvette delillerle ispat edilinceye kadar, tutanaklarda yer alan tespit ve ifadeler, tutanağı imza edenler için bağlayıcıdır.

3.3. Vergi İnceleme Tutanağı Düzenlenmesi İhtiyaridir:

VUK’un 141’inci maddesinde *“...lüzum görülecek hallerde...”* ifadesi kullanılarak hükme bağlandığı üzere, vergi inceleme tutanakları, vergi inceleme elemanının gerek görmesi halinde düzenlenebilecek resmi belgedir. VUK’un 364’üncü maddesindeki belirleme ve vergi incelemesine başlama tutanağı ile defter belgelerin alındığına ilişkin tutanak dışında; vergi incelemelerinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konması bakımından çoğunlukla tutanak düzenlenmekle birlikte, tutanak düzenlenmesi ihtiyaridir ve vergi inceleme elemanının lüzum görmesi halinde düzenlenir.

⁶ Konuyla ilgili örnek Danıştay Karar özetleri: Danıştay 7’nci Dairesi’nin, 07.04.1993 tarihli ve E.1989/827, K. 1993/1321 sayılı kararı; *“...Faaliyetini vergi dairesine bildirmeyerek, alışlarını naylon fatura ile dengeleyip satışa ilişkin beyanname vermeyen yükümlünün itirafı kendisini bağlayıcı kesin delil niteliğindedir.”* Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 31.03.1995 tarihli ve E:1994/108,K:1995/114 sayılı kararı; *“...VUK’na göre geçerli delillerle aksi ispatlanmadıkça, tutanakla saptanan ifadelerine dayanılarak yükümlüler adına tarhiyat yapılmasının yasaya uygun olduğu ...”*

⁷ Konuyla ilgili örnek Danıştay karar özetleri: Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 12.11.1975 tarihli ve E:1975/932, K:1975/2911 sayılı kararı; *“...İtirazsız imzalanan tutanağın aksi mükellef tarafından kanıtlanmalıdır.”* Danıştay 13’üncü Dairesi’nin 28.03.1978 tarihli E:1977/591, K:1978/775 sayılı kararı; *“İnceleme tutanağındaki ifade esas olup daha sonraki ifadeler dikkate alınmaz.”* Danıştay 3’üncü Dairesi’nin 19.12.1986 tarihli E:1986/2509, K:1986/837 sayılı kararı; *“Vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanaklardaki ifadelerin aksi, incelemeden çok sonra noterde düzenlenen ifade tutanaklarıyla ispat edilemez.”*

Vergi inceleme tutanakları, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konması bakımından önemli olsa da, vergi incelemesi sonucundaki tarhiyat ve ceza uygulamasının mutlaka vergi inceleme tutanağına dayanması gerekmez: Mükellef beyanlarının doğru olmadığına ortaya konması ve dolayısıyla vergi tarhiyatı ve ceza kesilmesi, kısmen veya tamamen vergi inceleme tutanağı dışındaki delillere de dayanabilir. Bu durum, vergi inceleme elemanının benimsediği inceleme yöntemine bağlı olarak gelişebileceği gibi (örneğin; vergi inceleme sürecindeki tespitlere yönelik bilgi, açıklama, ifade ve beyanların yazıyla alınması vb); ölüm, gaiplik, vergi inceleme davetine icabet etmeme ve/veya defter belgelerin ibraz edilmemesi gibi zorunluluklara da dayanabilir.

3.4. Vergi İnceleme Tutanağı Mükellef veya Vergi Sorumlusu Dışındaki Kişiler Nezdinde de Düzenlenebilir:

Vergi inceleme tutanakları, vergi incelemesine tabi tutulan mükellef veya vergi sorumlusu nezdinde veya vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan kişiler ve VUK'un 148'nci maddesi kapsamında vergiyi doğuran olay konusunda bilgi sahibi kişiler nezdinde de düzenlenebilir.

VUK'un 141'nci maddesinde hükme bağlanan “... *lüzum görülen haller*” ifadesiyle, yine aynı Kanun'un 3'ncü maddesindeki ispat hükümleri ve 148'nci maddede düzenlenen “*bilgi verme*” hükümlerinin doğal sonucu olarak, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık veya bu konuda bilgisi olanlar nezdindeki tespitler ve/veya bu kişilerin açıklama, ifade ve beyanları için de tutanak düzenlenmesi gerekliliği doğabilir. Kanun bu konuda vergi inceleme elemanlarını yetkili kılmış ve vergi inceleme tutanakları konusunda sadece vergi mükelleflerinin ve vergi sorumlularının muhatap alınacağı yönünde düzenleme yapmamıştır.

4. Vergi İnceleme Tutanaklarının Çeşitleri:

4.1. Tutanakların İçeriğine Göre Sınıflandırılması:

Vergi inceleme tutanakları içerdiği hususlar bakımından; tespit tutanakları, ifade ve açıklama tutanakları ve karma tutanaklar şeklinde sınıflandırılabilir.

Tespit tutanakları, defter, belge ve kayıtlardan veya diğer kaynaklardan elde edilen bilgilerin yer aldığı tutanaklar olabileceği gibi; incelemeye başlama, defter ve belgelerin alınmasıyla ya da envanter, hasılat tespiti, kasa sayımı gibi fiilen yapılan tespitler için de düzenlenebilir.

İfade ve açıklama tutanakları, tespit edilen hususlarla ilgili olarak inceleme elemanının vergi incelemesine tabi kişilere veya ilişkili kişilere yönelttiği sorular ve açıklama talepleri için düzenlenebilir. Aynı şekilde, vergi inceleme elemanları talep etmese dahi, vergi incelemesine tabi kişilerin veya ilişkili kişilerin tespit edilen konular hakkındaki açıklama, beyan ve ifadeleri için düzenlenen tutanakları da bu kapsamda değerlendirmek gerekir.

Karma tutanaklar ise hem tespitlerin hem de ifade, açıklama ve beyanların yer aldığı tutanaklardır.

4.2. Tutanakların İmza Edenlere Göre Sınıflandırılması :

Nezinde tutanak düzenlenenler ve vergi inceleme tutanaklarını imza edenler; vergi incelemesine tabi tutulan mükellef veya vergi sorumlusu olabileceği gibi, mükellefle ve dolayısıyla da vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan (alım satıma taraf olanlar, personel vb) kişiler ya da bu konuda bilgisi olan kişiler olabilir.

Bu ölçüt esas alındığında, vergi inceleme tutanaklarını, mükellef veya vergi sorumlusu tutanağı, karşıt inceleme tutanakları ve bilgi tutanakları şeklinde sınıflandırmak olanaklıdır.

4.3. Tutanakların Kapsamına Göre Sınıflandırılması:

Genel olarak vergi inceleme tutanakları tali ve asli tutanak olarak ayrılmakta ve vergi inceleme elemanının, inceleme yöntemine veya bazı zorunluluklara bağlı olarak; farklı tespitlerle ilgili veya farklı zamanlarda, birden fazla tutanak (tali tutanaklar) alması ve nihai olarak da bir tutanakla (asli tutanak) bütün tutanakların birleştirilmesi şeklindeki uygulama, vergi incelemesine tabi tutulan mükellef veya vergi sorumlusu nezinde düzenlenen tutanaklar için olduğu kadar, karşıt inceleme ve bilgi tutanakları yönünden de işletilebilmektedir.

İnceleme sürecinde farklı zamanlarda veya farklı konularla ilgili olarak alınan tali tutanakların, süreç sonunda asli tutanağa dönüştürülmesi zorunlu ve gerekli olmamakla birlikte; tali tutanaklar arasında, yapılan tespitler, ifadeler ve açıklamalar yönünden uyumsuzluk ve çelişki bulunduğu durumda, uyumsuzlukların ve çelişkilerin gösterilmesi ve ayrıca bu konuların ilgilileri tarafından açıklanmasına imkan yaratılması bakımından asli tutanak düzenlenmesi gerekli olabilmektedir.

4.4. Tutanakların Tarhiyat ve Cezayla İlgisine Göre Sınıflandırılması :

Vergi inceleme sürecinde düzenlenen tutanakların büyük çoğunluğu (tespit ve ifade tutanakları), vergi incelemesine tabi tutulan mükellef ya da vergi sorumlusunun vergi kanunları karşısındaki durumuna yönelik değerlendirmelerin ve nihayetinde bu konudaki idari işlemlerin (vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesilmesi) dayanağının oluşturmakla birlikte; bazı tutanakların (defter ve belgelerin teslimi veya iadesi tutanağı, incelemeye başlama tutanağı vb) belirtilen sürece etkisi bulunmamaktadır.

Bu bakımdan, vergi inceleme sürecinde düzenlenen tutanakların “*tarhiyat tutanağı*” ve “*tarhiyat dışı tutanaklar*” şeklinde sınıflandırılması da mümkündür.

5. Vergi İnceleme Tutanaklarının Taşınması Gereken Unsurlar ve Özellikler:

Düzenleyen ve imzalayan taraflar bakımından delil niteliği taşıdığı için, hukuksal açıdan son derece önemli olan vergi inceleme tutanaklarının resmi belgeden öteye “*belge*” niteliği taşınması için; yazılı olması, belli hususları içermesi ve düzenleyen ve imzalayan taraflarının belli olması gerekir.

Bu çerçevede, kamu görevlileri tarafından, kamu göreviyle (yetkisiyle) ilgili olarak, yazılı olarak düzenlenen vergi inceleme tutanakları, Kanun’un hükme bağladığı

çerçevede ve vergi inceleme elemanlarının inisiyatifinde olmak üzere, tutanağı düzenleyen vergi inceleme elemanlarının kişisel yetenekleri ve mesleki kültür ve deneyimlerine bağlı olarak değişiklikler gösterse de, bir resmi belge olarak, şekil ve içerik olarak mutlaka bazı unsurları ve özellikleri taşımalıdır. Bu unsur ve özellikler aşağıda kısaca belirtilmiştir:

5.1. Vergi İnceleme Tutanaklarının Şekli Unsurları ve Özellikleri:

Vergi inceleme tutanaklarına belge mahiyeti kazandıran yazınlık koşulunun gerçekleşmesi için, tutanakların, silinmeyecek mürekkep taşıyan kalem kullanılmak suretiyle el yazısıyla ya da yazı makinesi (daktilo) veya bilgisayar çıktısı şeklinde düzenlenmesi gerekir. Tutanak kağıdı, özellikli bir duruma dayalı olarak (örneğin tablo, şema, çizelge vb nedenlerle) daha büyük ve daha küçük ölçüleri gerektirmiyorsa, genellikle normal kağıt (A4) boyutunda seçilmektedir.

Tutanağın bir örneğinin imza edene verilmesi şart olduğundan; vergi inceleme raporuna ek olacak tutanaklarda rapor sayısından bir fazla, diğer tutanaklarda asgari iki örnek düzenlenmesi gerekir. Vergi inceleme raporlarına ek yapılacak tutanakların, rapor sayısından daha az düzenlenmesi halinde, düzenleyen tarafından “*Aslı Gibidir*” onayıyla çoğaltılması mümkündür.

Tutanaklardaki tespitlerin, açıklama ve ifadelerin müteselsil sıra numaralı maddeler halinde ve tek sayfa yetmemesi halinde müteselsil sıra numaralı sayfalar düzenlenerek yapılması gerekir. Birden fazla tespit, açıklama veya konuya yer verilmeyen tutanaklarda madde numarası kullanılmayabilir.

Tutanaklarda “*TUTANAK*” başlığı kullanıldıktan sonra, içerikte bulunması gereken unsurlara, yapılan tespitlere ve gerekiyorsa bu konudaki açıklama ve ifadelere yer verildikten ve kapanış cümlesiyle tutanak kapatıldıktan sonra, kapanış cümlesinin devamında, düzenleme yeri ve tarihi belirtilir (İstanbul, 02/01/2011 gibi). Düzenleme yerinin şehir ismi dışında özel bir yer olduğunun (İstanbul, Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grubu gibi) belirtilmesi veya tutanak düzenleme saatinin konulması, vergi inceleme elemanının gerek görmesi halinde ya da tutanak imza edenin talebiyle mümkündür.

Belirtilen hususlardan sonra, son sayfada sırasıyla tutanağı düzenleyen(ler)in ve imzalayacak olan(lar)ın adı soyadı ve görev unvanları ya da sıfatları (genel müdür, mali işler müdürü, ifade sahibi, kurum temsilcisi, vekil vb) ile, tutanağa imza atacak olanların temsilci veya vekil sıfatıyla imza atmaları halinde, temsil veya vekalet yetkisini sağlayan belgenin tarih ve sayısı yazılır. Her bir tutanak sayfasının sol alt köşesi düzenleyen(ler) tarafından, sağ alt köşesi de ilgililer tarafından paraflandıktan sonra, son sayfada açılan isimlerin üzerine imza atılır; ayrıca düzenleyenlerin paraf ve imzaları üzerine resmi mühür, karşı tarafın paraf ve imzaları üzerine de gereklilik halinde kaşe basılır.

Tutanak ekleri de (yetki belgesi, mali tablolar, döküm listeleri, manyetik ortamda veya basılı olarak fotoğraf, grafik, proje, çizim vb), düzenlenen tutanaklarda belirtmek suretiyle, ilgilileri tarafından onaylanır ve numaralandırılarak tutanağa ek yapılır.

Tutanak düzenlenmesinde, imzadan önce yapılan hata ve yanlışlıklar, doğal olarak yeniden tutanak veya tutanak sayfası düzenlenmek suretiyle giderilirken; tutanağın imzalanmasından ve bir örneğinin de ilgisine teslim edilmesinden sonra tespit edilen hata ve

yanlışlıkların, silinti, kazıntı, karalama, sayfa değiştirme veya eski tutanağın imha edilerek yenisinin düzenlenmesi yoluyla düzeltilmeye çalışılması, tutanağın deli olma özelliğini ortadan kaldıracak gibi, resmi evrakta tahrifat anlamını da taşır. Tutanak imzalandıktan sonra tespit edilen hata ve yanlışlıkların düzeltme tutanağı düzenlenmesini gerektirmeyecek derecede önem taşıyamaması halinde, yanlışlığın ve hatanın üzeri okunacak şekilde çizilerek veya küçük çıkmalar yapılmak suretiyle düzeltme yapılabilir. Her durumda, yapılan düzeltmelerin yanına tutanakta imzası olanlar tarafından imza konulması gerekir. Ancak, bu şekilde düzeltilmeyen önemli hata ve yanlışlıklar için, eski tutanak korunarak bu tutanağa atfen yeni bir düzeltme tutanağı düzenlenmesi en doğru yoldur.

5.2. Vergi İnceleme Tutanaklarının İçerik Unsurları ve Özellikleri:

Vergi inceleme tutanaklarının taşınması gereken içerik (muhteviyat) unsurları ve özellikleri, tutanağın konusuna ve ilgililerine göre farklılıklar gösterse de, bu hususları aşağıdaki şekilde genelleştirmek mümkündür.

Tutanaklar düzenlenirken, tespit ve açıklamalara maddeler halinde yer verilmesinden önce; tutanağın ilgili olduğu mükellef veya vergi sorumlusunun ya da kişinin adı soyadı (veya unvanı), vergi kimlik numarası (TC kimlik numarası) ve varsa bağlı olduğu vergi dairesi, mükellefiyet ya da işgal konusu ile düzenlenen tutanağın konusu (vergi incelemesi, karşıt inceleme, bilgi alma) belirtilir.

Tutanağın vergi incelemesine tabi tutulan mükellef veya vergi sorumlusu nezdinde düzenlenmesi halinde, ayrıca incelemenin konusu, dönemi ve kapsamı (tam inceleme ya da ilgili olduğu konu belirtilmek suretiyle kısa inceleme olduğu) da tutanağa alınır.

Belirtilen hususlara tutanakta yer verildikten sonra, incelemenin veya tutanak konusunun gerektirdiği tespitler, açıklamalar, ifadeler ve beyanlar, maddeler halinde tutanağa yazılır. Bu kapsamda tutanağa alınan ilk maddeler, genellikle, yasal defterlere ilişkin bilgiler, şirketlerde ortaklık ve yönetim yapısı ve inceleme konusu vergiyle ilgili beyanname özetleridir.

Vergi inceleme tutanaklarında, tespit ve açıklamalara ilişkin maddelerin devamında, bazı yasal haklar (uzlaşma talebi gibi) hatırlatılabileceği gibi, incelemenin hangi nedenle nerede yürütülüp tamamlandığı, ibraz edilen defter belgelerin iadesi gibi konulara da yer verilebilir.

Tutanakta maddeler halinde alınan tespit ve açıklamalardan sonra, kapanış cümlesiyle (paragrafıyla) tutanak kapatılır. “*Durumu tespit eden bu tutanak...*” ifadesiyle başlayan kapanış cümlesinde; tutanağın kaç sayfa olduğu, kaç örnek düzenlendiği, yüksek sesle okunduğu, içerdiği hususların yasal defter ve belgeler ile ifadeler, beyanlara, açıklamalara ve gerçeğe uygun olduğu anlaşıldıktan sonra imzalandığı, imzalı ve mühürlü bir örneğinin ilgisine verildiği belirtilir.

Vergi inceleme tutanaklarında yer alan konularla ilgili olarak, tutanağı imzalayacak kişilerin açıklama ve ifadeleri, değerlendirme veya yorum niteliği taşısa dahi tutanağa alınmak zorundadır. Tutanak düzenleyenlerin, yapılan tespitlerle veya açıklama ya da ifadelerle ilgili olarak, tutanakta değerlendirme yapması doğru değildir. Bu konularla ilgili

olarak yorum ve değerlendirmeler vergi inceleme raporunda yapılmalıdır. Ancak, tutanak düzenlenirken, gerek tespitler, gerekse açıklama ve ifadeler arasında uyumsuzluk ve çelişki bulunduğu durumda, tutanak düzenleyen inceleme elemanın, uyumsuzlukları ve çelişkileri işaret ederek açıklama istemesi, yorum ve değerlendirme anlamına gelmez.

Yürütölen vergi incelemelerinde, düzenlenebilecek tutanak sayısı ile ilgili olarak herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. İnceleme sürecinin gerektiği durumlarda, incelemeyi yürütenin belirleyeceği sayıda tutanak düzenlenebileceği gibi, nadiren de olsa inceleme sürecinin sonunda tek tutanak da alınabilmektedir.

Tutanakta yer verilen konuların ifade biçimi, tutanağı düzenleyen deneyimine, üslubuna ve yeteneğine bağlı olarak değişecek olmakla birlikte; vergi inceleme tutanaklarında, kısa, öz, kapsayıcı, açıklayıcı ve şüphe uyandırmayacak cümlelerin seçilmesi ve yazım kurallarına özen gösterilmesi gerekir. Açıklanabilir bir nedeni yoksa, vergi inceleme raporlarında, idari işlemlerde veya yargı aşamasında kullanılmayacak hususlara tutanakta yer verilmemelidir. Resmi belge mahiyeti taşıyan tutanakların Türkçe düzenlenmesi zorunlu olup, ilgililerin Türkçe bilmemesi halinde, tutanağın düzenlenmesinde yeminli tercüman bulundurulması olanaklıdır.

Tutanaklarda, tutanağı imza edenle ilgisi bulunmayan hususlara (başkalarına ait hesap durumu, defter tasdiki, beyan, tespit, açıklama veya ifadelere) yer verilemez. Vergi mahremiyetine giren konular hariç olmak üzere, üçüncü kişilere ait olan, ancak tutanak imzalayanla da ilgisi olan hususlara yer verilebilir.

Tutanağı imza edecekler nezdinde düzenlenen tutanağa alınacak hususların, mutlaka ilgiliye ait yasal kayıt ve belgelerden veya kendi açıklama ve ifadelerinden doğmuş olması gerekmez; bu hususlar harici bilgilerden de (örneğin, görsel ve yazılı basından, üçüncü kişilerden, kamu görevleriyle ilgili resmi kayıtlardan) elde edilmiş olabilir. Ancak, tutanaklarda yer alan bütün bilgilerde olduğu gibi, bu bilgilerin de hukuka uygun yöntemlerle elde edilmiş olması gerekir.

Tutanağa alınan konulara yönelik olarak ilgililerin itiraz ve mülahazalarının da tutanağa geçirilmesi kanun hükmü olup, itiraz ve mülahazaların açık ve somut olması gerekir. Tutanakta yapılan tespitlere veya açıklamalara yönelik olarak kullanılan genel ve soyut nitelikteki, tutanağa bağlanan hususların doğru olmadığı anlamına gelecek itirazlara (örneğin; *“bu tutanaktaki hiçbir tespit ve açıklamaya katılmıyoruz.”* şeklinde yapılan genel itiraza) tutanakta yer verilemez.

Bazı mükellefler, tutanağa ihtirazi kayıt koymadan imza ettikleri takdirde, itiraz haklarının kaybolacağını zannederler. Bu durumda, tutanağın maddi tespitlerle ilgili bulunduğu, bir değerlendirme belgesi olmadığı, bu nedenle itiraz hakkının hiç bir suretle kaybolmayacağı izah edilir. Buna rağmen ısrar edilirse *“tutanakta defter ve belgelerden tespit edilen hususların, defter kayıtları ve belgelere, beyanı olarak tespit edilen hususların mükellefin beyanına aynen uygun olduğu, ancak bu maddi tespitlerin gerektirdiği hukuki sonuçlara itiraz hakkının mahfuz bulunduğu”* şeklinde şerh verilmesi gerekir.⁸

⁸ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, s.438

Mükellef tutanaktaki tespitlerin maddi yönü ile ilgili olarak açık bir itirazda bulunmaz, hukuki sonuçları bakımından yukarıdaki şekilde bir şerhle de yetinmezse, o takdirde tutanağı imza etmekten imtina etmiş sayılır. Ve defter ve belgeleri rızasına bakılmaksızın kendisinden alınarak vergi dairesine teslim edilir. (Danıştay 4'üncü Daire, 26.09.1970 tarihli, E.1969/409, K. 1970/4542 sayılı karar)⁹

6. Vergi İnceleme Tutanaklarıyla İlgili Özellikli Konular:

6.1. Vergi İnceleme Yetkisi Olmayanların Düzenlediği Tutanaklar:

Vergi inceleme süreciyle ilgili tutanaklar genel olarak, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenmekle birlikte; bazı durumlarda Maliye Bakanlığı'nın veya vergi inceleme elemanlarının düzenlediği yazı, tutanak ve raporlara göre diğer inceleme elemanları (örneğin; İş Müfettişleri, Hazine Kontrolörleri), Maliye Bakanlığı'nın memurları (Örneğin; yoklama memurları, milli emlak memurları) veya diğer kamu görevlileri (Örneğin; muhtarlar, belediye görevlileri)¹⁰ tarafından tutanak düzenlenebilmektedir. Hatta, vergi inceleme elemanlarının talepleri dışında, kamu görevlilerinin görevleriyle ilgili olarak düzenledikleri tutanaklar (Örneğin; emniyet ifade tutanakları), bazı durumlarda vergi incelemelerinde delil olarak kullanılabilir.

Vergi inceleme elemanları dışındaki kamu görevlileri tarafından düzenlenen tutanakların (vergi inceleme elemanının talebi olsun ya da olmasın), vergi inceleme sürecinde delil olarak kullanılabilmesinin tek koşulu, belirtilen tutanakların vergi doğuran olayla ilgisinin bulunması ve hukuka uygun olarak düzenlenmiş olmasıdır.

Bu nedenle, kamu görevlisi tarafından, görevi nedeniyle veya vergi inceleme elemanının talebiyle, usulüne uygun düzenlenen her tutanak, vergi inceleme tutanağı sayılmasa da, "*resmi belge*" ve delil niteliğinde olup, delil serbestisi çerçevesinde vergi inceleme sürecinde kullanılabilir.

6.2. Tutanakta Yer Verilen Hususların Mahremiyeti:

Vergi inceleme sürecinde, nezdinde inceleme yürütülen kişiler hakkında tutanakla veya sair suretlerle tespit edilen ve ilave vergilendirmeye esas teşkil edecek bilgilerin (şahısları, işlem ve hesap durumları, işleri, işletmeleri, servetleri veya mesleklerine ilişkin olabilir) değerlendirme (raporlama) ve idari işlemler (tarhiyat ve ceza kesilmesi) ile adli ve idari soruşturmalarda kullanılması; VUK'un 5'nci maddesinde düzenlenen "*vergi mahremiyeti*"ni ihlal anlamına gelmeyecektir. Ancak, bu hususların kişisel veya üçüncü kişilerin yararına kullanılması "*vergi mahremiyeti*"ni ihlal suçunu oluşturacaktır. Ayrıca yasalara uygun olarak açıklanan (raporlama, tarhiyat veya soruşturma nedeniyle) bu bilgiler ele alınarak, mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilmesi de VUK'un 5'inci maddesinin son fıkrası hükmünün ihlal edilmesi anlamına gelecektir.

⁹ Yılmaz ÖZBALCI, age, s.438

¹⁰ Kamu görevlisi deyiminden, kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir suretle sürekli, sürekli veya geçici olarak katılan kişilerin anlaşılması gerekir.

Diğer yandan, incelenen mükellefle ilgili olarak, vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve doğal olan kişilerden edinilen bilgilerin veya VUK'un 148'inci maddesine göre alınan bilgilerin tamamı veya bir kısmı, şahsi, ticari, mesleki nedenlerle "gizli", bazı durumlarda da "husumet ve güvenlik ihtiyacı" doğuran bilgiler olabileceğinden; bu mahiyetteki bilgilerin incelemeye tabi mükellef veya vergi sorumlusunun vergi kanunları karşısındaki durumunun değerlendirilmesinde ve idari işlemlerde açık olarak kullanılması, gizliliğin aşılması ve/veya ciddi güvenlik riski doğurabilir.

Belirtilen nedenle, vergi incelemesine tabi tutulan kişiler dışındaki kişilerden elde edilen ve tutanağa bağlanan bilgilerden, bu şekilde riskleri taşıyanlarla ilişkili kişilerin kimlik ve adres bilgilerinin, değerlendirme ve işlem aşamasında tutanaklardan çıkarılması ve bu bilgiler yerine "(.....)" işareti kullanıldıktan sonra; "..... nedeniyle bilgiler boş bırakılmıştır; belirtilen bilgiler tarafımızda mahfuz olup, ilgili makamların talebi halinde verilecektir." ifadesine yer verilmesi uygun olacaktır.

6.3. Sahte Tutanak Düzenlenmesi/Kullanılması veya Tutanak Düzenlenirken Yanlış veya Yanıltıcı Bilgi Verilmesi:

Vergi inceleme tutanakları "resmi belge" mahiyetinde olduğundan, "vergi inceleme tutanağı" adıyla sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması, düzenlenmiş gerçek bir tutanağın başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi TCK'nın 204'üncü maddesine göre "resmi belgede sahtecilik" suçunu oluşturur. Bu fiilin kamu görevlileri tarafından işlenmesi ağırlaştırıcı nedendir.

TCK'nun 204'üncü maddesindeki suçlara konu resmi belgeler, kural olarak "aksi kanıtlanıncaya kadar geçerli resmi belgeler"dir. HUMK'nun 295'inci maddesinin 2'nci cümlesinde bu belgeler "yetkili memurların yetkileri dahilinde yöntemine uygun olarak düzenledikleri veya onayladıkları belgeler" olarak tanımlanmıştır. Asıl olan bu tür belgeler olup, resmi belgelerin çoğunluğunu bu nitelikteki belgeler oluşturur.¹¹ Vergi inceleme tutanakları da bu kapsamdadır.

Diğer yandan, uygulamada sıklıkla rastlandığı üzere, vergi inceleme tutanakları düzenlenirken, nezdinde tutanak düzenlenen kişiler çeşitli nedenlerle eksik ve/veya yanıltıcı beyan, ifade ve açıklamalarda bulunmakta; bu husus ise, vergi inceleme elemanları tarafından daha tutanak düzenlenmesi aşamasında ve/veya değerlendirme (raporlama) aşamasında tespit edilerek, açıklama, ifade veya beyanın gerçeğe aykırı olduğu ortaya konmaktadır.

Konuyla ilgili olarak yapılan değerlendirmelerde, ilgililer hakkında çoğunlukla VUK'un 355'inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası kesilmekle¹² birlikte; bu

¹¹ Ali PARLAR, Muzaffer HATİPOĞLU; age, sf.1490

¹² VUK'un mükerrer 355'inci maddesine göre, bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. Madde uyarınca getirilen zorunluluklara ceza uygulanabilmesi ve bu kapsamda da ".... eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi...." fiilinin cezalandırılabilmesi için, Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şart olup; bu durum "Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz." kuralının istisnası olarak kabul edilmektedir.

şekilde eksik ve yanıltıcı beyanların TCK'nın 206'ncı maddesinde düzenlenen “Resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan”¹³ suçuyla ilişkisinin de dikkate alınması gerekir.

Ancak, bu konuda dikkate edilecek husus şudur; “*beyanın doğruluğu, düzenlenen resmi belgeyle ispat edilecek ise, 206. madde uygulanacaktır; buna karşılık memur, beyanın doğruluğunu tahkik edip, buna kanaat getirdikten sonra resmi belgeyi düzenlemek durumunda ise yani resmi belge sadece kişinin beyanı üzerine değil de, memurca yapılacak inceleme sonucuna göre meydana getirilmekte ise, bu maddedeki suç oluşmaz. Bu nedenle, gümrük muayene memuruna, belli bir malı ithal veya ihraç edeceği yolunda yalan beyanda bulunan kişi, bu maddedeki suçu işlemiş olmaz; zira beyanı alan gümrük muayene memuru sırf bu beyanla yetinmeyip, beyanın doğruluğunu incelemekle yükümlüdür. Resmi belge ile doğruluğu ispat edilecek olayların ne olduğu, belgenin niteliğine göre belirlenir. Örneğin, doğum, evlenme, ölüm, askerlik durumu gibi olayların doğruluğunu ispat için resmi belge düzenlenmesi sırasında kamu görevlisine söylenen veya yazılı olarak yapılan gerçeğe aykırı açıklamalar bu suçu oluşturabilir.*”¹⁴ şeklindeki değerlendirme gereğince; vergi inceleme tutanaklarının düzenlenmesi sırasında, vergi inceleme elemanın yetkisi içerisinde yanlış veya eksik olduğunu ispat edebileceği eksik veya yanıltıcı beyanlar için (Örneğin; alım satım bedelinin eksik veya fazla olarak ifade edilmesi gibi) VUK'un mükerrer 355'nci maddesindeki cezalar uygulanacak; vergi inceleme elemanının görev ve yetki alanı dışındaki veya görev ve yetkisiyle belirleyemeyeceği gerçeğe aykırı beyanlar için ise (Örneğin; kimliği konusunda yanlış beyan veya sahte kimlik ibrazı, sahte imza gibi) TCK'nun 206'nci maddesindeki suç olduğundan, bu fiilin TCK'nın 279'uncu maddesi gereğince yetkili makama bildirilmesi gerekmektedir.

6.4. Tutanakların İmzalanmaması:

Vergi inceleme tutanaklarının ilgilileri tarafından imzalanmaması halinde, tutanakta bahis konu edilen olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgelerin (varsa), nezdinde inceleme yapılanın rızasına bakılmadan alıkonulacağı ve tarhiyat kesinleşinceye kadar iade edilmeyeceği; tutanakların imzalanması halinde ise suç konusu oluşturmayan defter ve belgelerin geri alınabileceği VUK'un 141'nci maddesinde açık olarak düzenlenmiştir.

Defter tutmak veya belge ibraz etmek zorunda olan kişiler nezdinde düzenlenen tutanaklardaki tespitlerin tamamen defter ve belgelere dayanması halinde, imza edilmese dahi düzenlenen tutanakların delil olması konusunda herhangi bir zorluk yaşanmayacağı açıktır.

Ancak, gerek defter tutmak veya belge ibraz etmek zorunda olmayanlar nezdinde düzenlenecek tutanaklarda, gerekse defter tutma veya belge ibraz etme yükümlülüğü bulunmakla birlikte, bu kişiler nezdinde düzenlenen ve defter ve belgelere dayanmayan tespitler ile ifade ve açıklamalar içeren tutanaklarda imzadan imtina edilmesi durumunda tutanakların delil niteliği konusunda sıkıntı yaşanacağı için; ilgilileri tarafından imzalanmasa da, bu tutanakların, düzenleyen kişi dışında en az bir vergi inceleme elemanı tarafından imzalanması ve ayrıca sürece katılan diğer kişilere de (avukatlar, konu hakkında bilgi sahibi

¹³ TCK'nın 206'nci maddesine göre; bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.

¹⁴ Ali PARLAR, Muzaffer HATİPOĞLU; age, sf. 1547

işletme personeli, 3568 sayılı Kanun’a tabi meslek mensupları vb) imzalatılması doğru bir yaklaşım olacaktır.

Belirtilen durumda, diğer bir yöntem olarak, tutanakta tespit edilen hususlar hakkında; VUK’un 148’nci ve 257’inci maddelerine göre, ilgililerden yazılı olarak bilgi istenmesi kullanılabilir. Bu yöntem, tutanağı imzalamayan kişiler hakkında uygulanabileceği gibi, imzaya davet edilen ve bu davete icabet etmeyen kişiler için de uygulanabilir.

7. Değerlendirme ve Sonuç:

Vergi inceleme sürecinde düzenlenen tutanaklar, kamu görevlileri tarafından kamusal hizmetle ilgili olarak yasal hükümlere uygun olarak düzenlendiği için “*resmi belge*” niteliği taşımaktadır. Kamu otoritesinin teminatı altında düzenlenen bütün resmi belgelerde olduğu gibi, vergi inceleme tutanaklarının “*resmi belge*” sayılmasının hukuki sonuçlarının başında, hukuk düzeninin ispat yeteneği tanıdığı, aksi ispatlanıncaya kadar doğruluğu, gerçekliği ve güvenilirliği sağlanmış belgeler olarak kabul edilmesi gelmektedir.

Vergi incelemeleriyle ilgili tutanaklar, VUK’un 141’inci maddesinde kısa ve açık olarak düzenlenmiş, bu hükme dayanan uygulamalar uzun yıllar boyunca, vergi inceleme birimlerinin iç düzenlemeleri (yönetmelik, yönerge, uygulama talimatı vb) ile kurumsal birikimlerine göre yürütülmüştür.

6009 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesiyle VUK’un 140’ıncı maddesine eklenen ve 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6’ncı fıkranın verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan “*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*”te, inceleme tutanaklarıyla ilgili bazı açıklamalara da yer verilmiştir. Ancak, tanımı gereği yasa hükümlerini açıklayacak ve bu hükümlerin daha somut durumlara uygulanmasını sağlayacak ayrıntılı düzenlemeler içermesi gereken yönetmeliğin bu konudaki düzenlemeleri, Kanun’un tekrarı ve malumun ilanı noktasını geçememiştir.

Belirtilen nedenle, genel olarak vergi inceleme süreciyle ilgili olarak, özel olarak da vergi inceleme tutanaklarıyla ilgili olarak yapılacak mevzuat çalışmalarında, vergi denetim birimlerinin bu konudaki kurumsal birikimlerine de başvurulmak suretiyle, somut, ayrıntılı, uygulanabilir düzenlemelere yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir.