

MÜKELLEFİN ÖZELGE YOLUYLA İZAHAT TALEP HAKKI, HUKUKİ SONUÇLARI VE BAZI TARTIŞMALI KONULAR*

TAXPAYER'S RIGHT TO REQUEST OF CLARIFICATION VIA PRIVATE RULING, ITS LEGAL CONSEQUENCES AND SOME CONTROVERSIAL ISSUES

Hasan AYKIN**

Özet: Her mükellefin bilgilendirilme hakkı vardır. Bilgilendirilme hakkının bir unsuru olarak, mükelleflerin vergi kanunlarını nasıl yorumlayacağına ilişkin tavsiye niteliğinde özelge verilmesi pek çok ülke gelir idaresinde genel bir uygulama haline gelmiştir. Özelge sisteminin temel amacı, mükelleflere vergisel işlemler konusunda ilave bir destek sunmak ve vergilemeye ilişkin hukuki sonuçlar hakkında belirlilik sağlamaktır. Türkiye’de mükellefler vergi kanunları ile diğer mevzuattaki müphem ve tereddüde neden olan mevzuata ilişkin olarak idareden özelge ile izahat talep etme hakkına sahiptirler. Yetkili makamların özelgelerde yanlış izahat vermesi durumunda kendisine yanlış izahat verilen mükellefe, ilgili vergisel işlem nedeniyle vergi cezası kesilemez ve gecikme faizi hesaplanamaz. Çalışmada, mükellef haklarının önemli bir unsuru olan özelge sistemi, sistemin hukuki sonuçları ve sisteme ilişkin bazı tartışmalı konular analiz edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Özelge, mükellef hakları, bilgilendirilme hakkı, vergi incelemesi, rapor değerlendirme komisyonları.

Abstract: Every taxpayer has the right to be informed. In the line with taxpayers' rights to be informed, it has become a common practice for revenue bodies of many countries to provide private rulings in the form of advice on how taxpayers will interpret the tax laws. Objective of private ruling systems is to provide additional support and early certainty to taxpayers on the tax consequences. In Turkey, taxpayers can request explanation in the form of private ruling from The Revenue Administration on inexplicit or uncertain matters in laws or secondary regulations. If competent authorities make a wrong explanation in a private ruling, tax penalty and default interest are invalid for the taxpayer to whom the wrong ruling was given. In this study, private ruling system which is a very important component of taxpayers' rights, its legal consequences and some controversial issues related to the system are analysed.

Keywords: Private rulings, taxpayers' rights, the right to be informed, tax auditing, report assessment commissions.

** Dr., Vergi Başmüfettişi

* Bu yazıdaki görüşler yazarın şahsi görüşleri olup, çalışmakta olduğu veya daha önce çalıştığı kurumları bağlamaz. Çalıştığı kurumlar veya yaptığı görevlerle ilişki kurulmak suretiyle kullanılamaz.

GİRİŞ

Soyut ve genel nitelikli kanun hükümlerinin somut olaylara uygulamasında yorum ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergi mevzuatının çok sık değiştirilmesi ve karmaşık bir yapı arz etmesi, teknolojik gelişmeler, finansal araçlardaki çeşitlenmeler, türev işlemlerin artması, uluslararası ticari ve vergisel işlemlerin derinleşen boyutu, çok uluslu şirketler, vergisel teşviklerdeki gelişmeler gibi pek çok unsur mükelleflerin mevzuatı yorumlama konusunda idareden izahat talep etme ihtiyacını artırmaktadır.

Mükellefin izahat talebi bir yönü ile ihtiyaç iken, diğer yönü ile önemli bir mükellef hakkıdır. Mükellefin bilgilendirilme hakkının (*the right to be informed*) bir uzantısıdır. Mükellef hakları alanındaki gelişmelerle birlikte pek çok ülkede, mükellefin izahat talep hakkı, özellikle son 20-30 yıllık dönemde, ayrı bir önem kazanmış olmakla birlikte; bu hakkın izlerini Roma hukukuna kadar götürenler de bulunmaktadır.¹

Gelir idareleri, mükelleflerin izahat taleplerini esas itibariyle iki yolla karşılamaktadırlar. Bunlardan birincisi, tereddüde düşülen vergisel olaylara ilişkin olarak doğrudan ilgili mükellefe yapılan izahatlardır.² Bu tür izahatlar, özel izahat (*private ruling*) olarak isimlendirilmekte; Türk vergi sistemindeki karşılığı ise özelge (mukteza) olmaktadır. Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'te³ özelge; mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş olarak tanımlanmaktadır.

İkinci yöntem, tüm mükelleflere yönelik olarak yapılan izahatlardır (*public ruling*). Bu tür izahatların yapıldığı metinler çok sayıda mükellefin vergi mevzuatının uygulanması sırasında belli bir konudaki tereddütlerinin giderilmesi veya konunun kesinleştirilmesi amacıyla

¹ Norman A. Sugarman, "Federal Tax Rulings Procedure", *Tax L Rev* 1, 1954'ten aktaran, Benjamin Alerie, Kalmen Datt, Adrian Sawyer ve Greg Weeks, "Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis", *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, Volume 20, Aralık 2014, s. 366.

² OECD, *Tax Administrations 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015, s. 288.

³ 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yöneliktir.⁴ Türkiye’de sirkülerler ile yapılan bu tür izahatlar, gelir idaresinin belli bir durum için vergi mevzuatının ne şekilde yorumlanacağına ilişkin yorum ve görüşünü ifade etmektedir.

Çalışmada; mükellefin bilgilendirilme hakkının bir unsuru olan özelge yoluyla izahat talep etme hakkı; mükellef hakları içindeki yeri, bilgi edinme ve dilekçe hakkından farklılaşan yönü, tarihsel süreçteki gelişimi, mükellefler açısından doğurduğu hukuki sonuçlar ve bazı tartışmalı alanlar itibariyle inceleme konusu yapılmaktadır.

1. MÜKELLEF HAKKI OLARAK ÖZELGE TALEP HAKKI

Mükellef⁵, Arapça kökenli bir kelime olup kendisine külfet yüklenmiş, görev veya zahmet verilmiş kimse anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu mükellefi, “*vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş*” olarak tanımlamaktadır.⁶ Vergi Usul Kanunu’nun⁷ (VUK) 8 inci maddesinde ise mükellef; *vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi* olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu tanımlamaların mükellefin ödevlerine odaklı bir yaklaşımı yansıttığı açıktır. Mükellefin gerek kelime ve gerekse Vergi Usul Kanunu’nda yer alan terim anlamında ödev vurgusu hâkimdir. Anayasa’nın vergileme konusunu düzenleyen 73 üncü maddesinin başlığının “*vergi ödevi*” olması da bu vurgunun bir yansımasıdır.

Mükellefin, ağırlıklı olarak ödev esaslı şekilde tanımlanmasına karşın, vergi ilişkisi ödevlerle sınırlı değildir. Bu nedenle vergi ilişkisinde mükellefin, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı maddi ve şekli yükümlülükleri ve hakları olan kişi şeklinde tanımlanması⁸ kapsam açısından daha doğru bir yaklaşımı yansıtmaktadır. Çünkü vergi ilişkisi, tarihsel olarak içinde mükellef haklarını da barındıran bir hukuki ilişkidir. İlişkinin bir

⁴ OECD, 2015, s. 288.

⁵ Mükellef yerine; “*vergi mükellefi*”, “*yükümlü*”, “*vergi yükümlüsü*”, “*ödevli*” gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Çalışmada, vergi mevzuatında tanımı yer alan ve yaygın kullanıma sahip olan “*mükellef*” kelimesi tercih edilmiştir.

⁶ TDK, Türkçe Sözlük, Ankara, 2011.

⁷ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Kanun, 10-12 Ocak 1961 tarihli ve 10703-10705 sayılı Resmî Gazetelerde yayımlanmıştır.

⁸ Halûk Egeli ve Mehmet Dağ, “*Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi*”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, Sayı 163, s. 131.

yüzü mükellefiyetle ilgiliyse diğer yüzü haklarla ilgilidir.⁹ Bu açıdan, mükellef ile devlet arasındaki vergi ilişkisini, mükellef ile vergi idaresi arasında şekli ve maddi her türlü ödev ve haklar ile birlikte ele almak gerekmektedir.

Taraflar arasındaki eşitsizliğin üst düzeyde olduğu kamu hukuku alanlarından birisi vergi hukuku olduğu için,¹⁰ mükellef haklarının anayasa ve yasalarla güvence altına alınması hayati öneme sahiptir.

Mükellef hakları; anayasa, uluslararası sözleşme, yasa, idari düzenleyici işlemlerde yayılı asli ve tali bir dizi haklar bütününe ifade etmektedir.¹¹ Bu anlamda mükellef hakları; anayasa, sözleşme, yasa gibi bağlayıcı ve genelge, sirküler, özelge gibi yardımcı kaynaklar aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanınan, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği haklardır.¹² Mükellef hakları Heper ve Dönmez¹³ tarafından, vergi mükellefinin vergi ile ilgili muamelelerde kendini korumak amacıyla ortaya koyabileceği iddialar, talepler ve durumlar ile vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklar şeklinde tanımlanmaktadır.

Yukarıda yer alan mükellef hakları tanımlamaları çerçevesinde mükellefin izahat talep etme hakkı, pozitif nitelikli bir mükellef hakkıdır. Mükellefin talebi üzerine devletin ilgili birimlerinin bir eylemde bulunması, mükellefe yazılı olarak cevap vermesi gerekmektedir.

Mükellefin izahat talep hakkı, idarede istikrar ve vergilemede öngörülebilirlik ilkelerinin bir gereği olarak görülmektedir.¹⁴ İzahat talep

⁹ Recai Dönmez, "Yükümlü Hakları Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi", *Yaklaşım*, Nisan 2004, Sayı 136.

¹⁰ Tahir Erdem, 6009 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, *Yaklaşım* Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 21.

¹¹ Güneş Çetin, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa 2010, s. 14.

¹² Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta, 2006, 1.Bası, İstanbul, s.3.

¹³ Fethi Heper ve Recai Dönmez, Vergi Hukuku, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003, s. 126.

¹⁴ 6009 sayılı Kanun'un 17 nci maddesinin gerekçesinden.

etme hakkı, aynı zamanda temel mükellef haklarından biri olan bilgilendirilme hakkının önemli bir cüzüdür.

Özelgeler aynı zamanda mükellef ile vergi idaresi arasında bir tür diyalogu ifade etmektedir.¹⁵ Özelge sistemi ile güdülen temel amaç, karşılaştığı müphem ve tereddüde neden olan bir konuda mükellefe ilave bir yorum desteği sunmak; karmaşık ve belirsiz nitelikteki bir işlemle ilgili olarak mükellefe işlemin yapılmasından önce belirlilik ve kesinlik sağlamaktır.^{16,17} Özelge, genel ve soyut nitelikli vergi mevzuatının özel bir duruma nasıl tatbik edileceği konusunu aydınlatması ve mükellefe yol göstermesi açısından hukuk egemenliği ilkesinin pratik bir uygulaması olarak da görülmektedir.¹⁸

Mükelleflerin izahat alma hakkı, vergilemede kesinlik, belirlilik ilkelerinin bir yansıması olarak pek çok ülke vergi mevzuatında yer almakta, vergi idareleri mükelleflerin izahat taleplerini karşılamaya ilişkin idari altyapı oluşturmaktadır.¹⁹

OECD bünyesinde mükellef hakları konusunda yapılan çalışmada²⁰ mükellefin bilgilendirilme hakkı, temel mükellef hakları arasında sayılmıştır. Mükellef haklarındaki gelişmelere koşut olarak, izahat talebine ilişkin normlar mükellef lehine olacak şekilde gelişmektedir. Bu husus, vergi kanunlarının açıklığının, belirliliğinin ve öngörülebilirliğinin sağlanması açısından önem taşımaktadır.

Mükellefin izahat talep hakkının idarece karşılanmasında temel yöntemlerden biri olan özelge uygulaması, pek çok ülke vergi sisteminde yer almaktadır. Nitekim OECD tarafından yapılan bir araştırmada,²¹ araştırmaya konu 56 ülkeden 51'inde, başka bir deyişle yüzde doksanında, özelge uygulamasının bulunduğu görülmüştür.

¹⁵ Winnie Chan, "The Right to Know in Tax Law", *King's College Law Review*, Vol:11, Sayı:2, 2000, ss.250-261.

¹⁶ OECD, 2015, s. 288.

¹⁷ Erhan Gümüş, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelemin Önemi", *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran 2013, s.18.

¹⁸ Chris Evans, Judith Freedman ve Richard Krever (Eds), *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011.

¹⁹ OECD, 2015, s. 288.

²⁰ OECD (2003), "Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note", OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>

²¹ OECD, 2015, s.290.

2. İZAHAT TALEP ETME HAKKININ BİLGİ EDİNME HAKKI VE DİLEKÇE HAKKINDAN FARKI

VUK'un 413 üncü maddesinde düzenlenen izahat talep etme hakkı, 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu²² ve 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'la²³ tanınmış bilgi edinme ve yazı ile başvuru hakkından farklı bir haktır. Usul ve esasları da bu iki haktan ayrılmaktadır.

4982 sayılı Kanun kapsamındaki başvurular, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının sahip oldukları kayıtlarda yer alan bu Kanun kapsamındaki her türlü veriyi ve yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plân, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcılarını talep etme hakkını düzenlemektedir.

3071 sayılı Kanun kapsamındaki düzenlemeler ise, Türk vatandaşlarının ve Türkiye'de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektedir.

Mükellefin izahat talep etme hakkı; izahat talep edebileceklerin sınırlandırılması, izahat talep edilebilecek konuların niteliği, talebin yapılabileceği merciler ile hukuki sonuçları açısından bilgi edinme ve dilekçe hakkından ayrılmakta; başlı başına farklı bir hak niteliği kazanmaktadır. İzahat talep etme hakkının uygulama usul ve esasları ile izahat talebi sonunda idarece verilen izahatların mükelleflere sağladığı haklara ilişkin aşağıdaki bölümlerde yapılacak açıklamalar çerçevesinde bu husus daha net bir şekilde görülecektir. İzahat talebinde, idarede mevcut olan bir bilgi veya belge istenmemekte, idarenin bir mevzuata ilişkin müphem bir husustaki yorumu, açıklaması talep edilmektedir. İdarece yapılan yorum çerçevesinde işlem yapan mükellef ise ceza kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması uygulamalarına karşı koruma kazanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 3071 ve 4982 sayılı Kanun kapsamın-

²² 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ 10.11.1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

daki taleplere yaklaşımı, VUK'un 413 üncü maddesinde yer alan izahat talep etme hakkının farklı niteliğine vurgu yapmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 ve 4982 sayılı Kanunlar uyarınca yapılan talepleri izahat talebi kapsamında değerlendirmemektedir.²⁴ Söz konusu taleplerin gereği, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili birimlerince ve ilgili mevzuat çerçevesinde yerine getirilmektedir. Talebin niteliğinin tayininde, idarenin yorumu belirleyici olmaktadır. Bu durum, izahat talep etme amacıyla yapılmış bazı başvuruların mahiyeti ve hukuki sonuçları farklı bir usulle cevaplandırılması sonucunu ortaya çıkarabilecektir. Bu nedenle, mükellef tarafından yapılan talebin niteliğinin net olmadığına değerlendirildiği durumlarda, idarece doğrudan inisiyatif kullanılmak yerine, mükellefe yazı ile dönüş yapılmak suretiyle talebinin izahat talebi mi, yoksa 3071 veya 4982 sayılı Kanunlar kapsamında bir talep mi olduğu hususu açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu suretle, mükellefe kanunla tanınmış bir hakkın kullanımı sağlanmalıdır.

3. TÜRKİYE'DE ÖZELGE YOLUYLA İZAHAT TALEP ETME HAKKI: TARİHSEL GELİŞİM VE UYGULAMA USUL VE ESASLARI

Mükelleflerin izahat talep hakkı Türk vergi sistemine 1949 yılında girmiş ve bazı değişikliklerle günümüze kadar varlığını korumuştur. Aşağıda, mükellefin izahat talep etme hakkı, tarihsel süreçte geçirdiği dönüşüm ve son düzenlemeler çerçevesinde şekillenen uygulama usul ve esaslar açısından incelenmektedir.

3.1. Tarihsel Süreçte İzahat Talep Etme Hakkının Gelişimi

Mükelleflerin izahat talep hakkı ilk kez, vergilendirmeye ilişkin usul hükümlerinin önemli bir bölümünü tek bir kanunda toplayan ve büyük oranda Alman Vergi Usul Kanunu'ndan tercüme mahiyeti arz eden, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun²⁵ 390 ıncı maddesinde düzenlenmiştir.

²⁴ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, md. 8.

²⁵ 07.06.1949 tarih 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5432 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldıran 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile mükellefin izahat talep hakkı bazı kelime düzeltmeleri ve cezanın kesilmeyeceği hükmüne doğrudan maddede yer vermek şeklindeki değişiklik dışında aynen korunmuştur. Söz konusu iki Kanun'da yer alan mükellefin izahat talep hakkına ilişkin düzenlemeler aşağıda verilmiştir:

Tablo 1: 5432 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunlarında Mükellefin İzahat Talep Hakkını Düzenleyen Madde Metinlerinin Karşılaştırılması

5432 sayılı (Mülga) Vergi Usul Kanunu'nun 390 ıncı maddesi	213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413 üncü maddesinin ilk hali*
<p><i>Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri</i></p> <p>“ÜÇ YÜZ DOKSANINCI MADDE — Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.</p> <p>Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler.</p> <p>Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin cezaiy müstelzim muameleleri hakkında bu kanunun yanılma hükmü uygulanır.”</p>	<p><i>Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri</i></p> <p>MADDE 413— Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.</p> <p>Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler.</p> <p>Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.”</p>

* Metindeki koyu yazım, iki metin arasındaki farklılığı göstermek amacıyla tarafımızdan yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413 üncü maddesi 2003 ve 2010 yıllarında olmak üzere iki defa değiştirilmiştir. İlk değişiklik 4962 sayılı Kanun'un 17/A-b maddesiyle, anılan maddenin ikinci fıkrasında yer alan “en kısa zamanda” ibaresi yerine “yazı ile veya sirkülerle” ibaresi konulmak suretiyle yapılmıştır. Yapılan değişiklikle ilgili mükellefe yönelik verilen özgelgelerin yanı sıra idarenin sirküler yoluyla çok sayıda mükellefi ilgilendiren konularda izahatta bulunabilmesinin yolu açılmıştır. Ancak, ibare değişikliği şeklinde yapılan yeni düzenlemede izahatın “en kısa zamanda” verilmesi ibaresinin madde metninden çıkarılması, izahat talep etme hakkı açısından izahatın verilmesinde

süre konusunu dışarda tutması nedeniyle eleştiriye açık bir düzenleme olmuştur.

Mükellefin izahat talep etme hakkına ilişkin diğer bir önemli değişiklik, 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un²⁶ 15 inci maddesiyle yapılmıştır. Değişiklik sonrası VUK'un tamamen değiştirilen 413 üncü maddesinin tam metni aşağıdaki gibidir:

“Mükelleflerin izahat talebi:

Madde 413 –

Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

6009 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında mükellefin izahat talep etme hakkının esası korunmuş; izahatın karşılanma yöntemi

²⁶ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konusunda önemli belirlemeler yapılmıştır. Aynı konuda farklı özelge verilmesi gibi olumsuz uygulamaların önüne geçmek amacıyla, özgelelerin oluşturulmasında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bir komisyon kurulması ve özgelelerin internet ortamında yayımlanması gibi yenilikler getirilmiştir. "Özelge" ibaresi ilk kez kanunda yer almıştır. İzahat taleplerini karşılama yetkisi Maliye Bakanlığı yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'na tanınmıştır. Başkanlık mükelleflerin izahat taleplerini özelge vermek suretiyle karşılayabileceği gibi, tüm mükellefler açısından uygulamaya yön vermek amacıyla sirküler yayımlamak suretiyle de karşılayabilecektir.

VUK'un 413 üncü maddesinin ilk halinin son fırcasında yer alan, "Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." hükmüne maddenin 6009 sayılı Kanun'la değişik halinde yer verilmemiştir. Söz konusu düzenleme, "Yanılma" halini düzenleyen 369 uncu maddeye derç edilmiş; sadece ceza kesilmemesi değil, gecikme faizi hesaplanmamasını da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Böylece, mükellefin izahat talep hakkının mükellefe sağladığı korumanın kapsamı genişletilmiştir.

Mükellefin izahat talebine ilişkin diğer önemli bir gelişme, 6009 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 140 ıncı maddesinde yapılan değişikliklerle ilgilidir. Söz konusu madde ile incelemede uyulacak usul ve esaslar konusunda mükellef lehine önemli düzenlemeler yapılmıştır. Sirkülerlerin vergi inceleme elemanlarını bağlayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Rapor Değerlendirme Komisyonları, vergi inceleme raporlarını kanun, kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliği ve sirkülerlere ilave olarak özgelere yönünden de değerlendirecektir. Böylece, özgelelerin Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusu ile inceleme elemanları için dolaylı bağlayıcılığı hususu kanun düzeyinde hüküm altına alınmıştır.

6009 sayılı Kanun öncesinde özgelelerin bağlayıcılığı hususu Maliye Bakanı Makam Onayı ile sağlanmaya çalışılmıştır. Bu konuda 27.03.2003 tarihli, Maliye Bakanlığı Makam Onayı çıkarılarak, inceleme elemanlarının özgede yer alan idarenin izahatını yanlış bulmaları durumunda yapacakları iş ve işlemlerin, mükellef ile idare arasındaki güven ilişkisini zedelemeyecek bir tarzda yürütülmesi amaçlanmıştır. Ancak, uygulamada yaşanan sorunların devamı ve bunun mükellefin

idareye olan güvenini aşındırma etkisi, vergilemede hukuki güvenlik, belirlilik ve kesinlik gibi temel ilkeler açısından ortaya çıkardığı olumsuzluklar göz önünde bulundurularak konu kanunla düzenlenmiştir.

3.2. Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkının Uygulama Usul ve Esasları

Mükelleflerin izahat talep hakkını kullanmaları belli usul ve esaslara bağlanmıştır. Bu usul ve esaslara bağlı olarak yapılmayan izahat taleplerinin, VUK'un ilgili maddelerinde yer alan bazı hakları mükelleflere sağlaması mümkün değildir. Aşağıda mükellefin izahat talep hakkının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara ana hatları ile başlıklar halinde yer verilmektedir.

3.2.1. Özelge Talep Edebilecekler

Özelgenin mükelleflere sağladığı bazı haklar bulunması nedeniyle, özelge talep hakkı herkese tanınmamıştır. VUK'un 413 üncü maddesinde "mükelleflerin" özelge talep edebilecekleri belirtilmiştir. VUK'un mükellef ve vergi sorumlusunu tanımlayan 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlusuna da şamildir." hükmü uyarınca, vergi sorumlularının da özelge talep etme hakkının bulunduğunu belirtmek gerekir. Nitekim Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde özelge talebinde bulunacaklar; mükellefler, vergi sorumluları ile bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri olarak tahdit edilmiştir.

Mükellefin dar veya tam, sürekli veya süreksiz mükellef statüsünde bulunmasının, gerçek veya tüzel kişi olmasının, gerçek kişi mükellefler için Türk vatandaşı veya başka bir ülke vatandaşı olmasının özelge talep etme hakkına sahip olma açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Mükellefin kayıtlı olduğu oda ve birliklerin izahat talebinde bulunup bulunamayacakları hususu tartışmalara ve ihtilafa konu olmuştur.

Yanılma ve görüş değişikliği halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağını hüküm altına alan VUK'un 369 uncu maddesinin birinci fıkrasında, yanılma halinin uygulanana-

rak vergi cezası kesilmemesi için gereken şartlardan birisi, “*mükellefin kendisine*” yazı ile yanlış izahat verilmesi olarak belirlenmiştir. Bu açık hüküm karşısında, mükellefin bağlı olduğu oda veya birlik tarafından Gelir İdaresinden talep edilen bir görüşün, özelge niteliği kazanarak vergi cezasının kesilmemesi ve gecikme faizinin hesaplanmaması şeklinde bir sonuç doğurması beklenemez. Ancak, aksi yönde yargı kararı bulunmaktadır. Örneğin, Danıştay On Birinci Dairesi 04.10.2000 gün ve E.2000/1252, K:2000/3658 sayılı kararında, Türkiye Müteahhitler Birliğine verilen izahata uygun davranan mükellefe ceza kesilemeyeceğine hükmetmiştir.²⁷

Bu tür kararlar karşısında İdare, özelgenin kişiye özel olması hususuna vurgu yaparak, odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşların, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacakları yönünde 395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²⁸ ile düzenleme yapmıştır.

Konu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yargıya taşınmıştır. İhtilaf konusu olayla ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi 08.03.2011 gün ve E:2010/1129 ve K:2011/982 sayılı Kararında; 3568 sayılı Kanun’un 29 uncu maddesi ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’ne verilen görevler göz önünde bulundurulduğunda, mesleğin geliştirilmesi mesleki konuların açıklanması ve üyelerin vergi ile ilgili sorunlarının çözülmesi bakımından odaları ilgilendiren konularda özelge istenilmesi için gereği olup, davacı birliğin tartışmalı bir konuda özelge isteminde bulunması ve alınacak cevabın tüm üyelere bildirilmesi mesleki faaliyetleri geliştirerek uygulamada birliği sağlayacağı gibi idarenin iş yükünün azalmasında ve yanlış yorumların önüne geçilmesinde etkili olacağı; öte yandan mükelleflerin defterlerini tutan beyannamelerini imzalayan işlemlerini tasdik eden meslek mensuplarının üye olduğu odalar ve odalardan oluşan birlik tarafından, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından ülke çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığı’ndan vergiye ilişkin şüpheli konularda özelge istenilmesinde, 3568 ve 213 sayılı Kanun hü-

²⁷ Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, s. 987’den alınmıştır.

²⁸ 16.01.2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kümleri yönünden herhangi bir engel bulunmadığı şeklindeki gerekçelerle Tebliğin ilgili bölümünü iptal etmiştir.

Danıştay'da yargılamanın devam ettiği süreçte idare, iptali istenen 395 Sıra No.lu Tebliği 400 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği²⁹ ile yürürlükten kaldırmıştır. Ancak 6009 sayılı Kanun'la VUK'un 413 üncü maddesinde yapılan değişiklikle Gelir İdaresine verilen yetki kullanılarak, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iptale konu olan düzenlemeye benzer bir düzenlemeye yer verilmiştir. Yönetmelikte yapılan düzenleme, odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşların, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacaklarına amirdir. Bu kuruluşlar Gelir İdaresi Başkanlığından vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebileceklerdir.

3.2.2. Özelge Talep Edilecek Mercii

Özelge verme konusundaki genel yetkili makam Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'te, özelge talep edilebilecek merciler sayılmıştır. Buna göre özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilebilecektir.

Diğer mükellef veya vergi sorumluları özelge talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurarak özelge talebinde bulunacaktır.

3.2.3. Özelge Taleplerinde Uyulması Gerekli Usul

VUK'un 413 üncü maddesinde, özelge taleplerinin mükellefler tarafından yazılı olarak yapılması şartı getirilmiştir. Son fıkrada, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak

²⁹ 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı söz konusu yetkiye dayanarak, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliği yayınlamış ve bu yönetmelikte, özelge talepleri için yazılı müracaat yanında bazı ilave şartlar getirmiştir.

Söz konusu Yönetmelik uyarınca, özelge talepleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde bir örneği yer alan Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle yapılabilmektedir. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılacak özelge talepleri idarece kabul edilmemektedir.

Mükellefler geçmişte, herhangi bir formata tabi olmaksızın bir dilekçe yolu ile özelge talep başvurusunda bulunabilmekteydiler. Yeni sistemle birlikte artık mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer alan Özelge Talep Formunu doldurmak zorundadırlar. Üç bölümden oluşan formun birinci bölümünde, başvuruda bulunan mükellefin kimliğine ilişkin bilgiler; ikinci bölümünde özelge talebinin içeriğine ilişkin bilgiler; üçüncü bölümde ise başvuru ekinde yer alan belgeler ve mükellefin işlemlerini yürüten meslek mensuplarına ilişkin bilgilerin yer aldığı *diğer bilgiler* yer almaktadır.

Talep formu uygulaması ile başvurular bir standarda kavuşturulmuştur. Tereddüt edilen konu hakkında mükellefin kişisel hukuki değerlendirmesinin de başvuruda yer alması hususu, konuya ilişkin mükellefin yaklaşımının idareye iletilmesini sağlayan bir mekanizma olması nedeniyle olumlu bir uygulamadır. Ancak izahat taleplerinin özelge talep formu doldurulmak suretiyle yapılma zorunluluğu ve bu şarta uymayan izahat taleplerinin kabul edilmemesi hususu; Kanunda yer almayan, ancak Yönetmelikle düzenlenen bir şekil şartının yerine getirilmemesi nedeniyle izahat talep etme hakkının kullanılmasını güçleştiren, hatta engelleyen bir nitelik arz edebilecektir. Mükellef odaklı idarenin yapması gereken, mükelleflere tanınmış hakların kullanımını kolaylaştırmaktır. Bu kapsamda, bir izahat talebinde bulunulması için gerekli olan, mükellefe ilişkin bilgiler ile ne hakkında izahat talep edildiği konusundaki bilgilerin yer aldığı yazılı taleplerin işleme konulması; eksik bilgi veya belge bulunduğu düşünülen durumlarda, mükelleflerden bunların tamamlanmasının istenmesi yöntemi mükellef haklarını önceleyen daha uygun bir yaklaşım olacaktır.³⁰

³⁰ Bu konuda Kamu Denetçiliği Kurumu'na müracaatta benimsenen yöntem benimsenebilir. Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusunun, Kamu Denetçiliği

3.2.4. Özelge Taleplerinin Dikkate Alınma Şartları

Özelgeler, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilmektedir. Bu nedenle, özelgeler bu kapsamda olup olmadığı açısından değerlendirmeye tutulmaktadır. Mükelleflerin aşağıdaki türden talepleri özelge kapsamında değerlendirilmemektedir:³¹

- a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,
- b) Yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri,
- c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri,
- ç) Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,
- d) Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzeyine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler,
- e) Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile VUK'un 122 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124 üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar,
- f) Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ekinde yer alan ve Kurumun resmî internet sitesinde yayımlanan "Gerçek Kişiler İçin Şikâyet Başvuru Formu" veya "Tüzel Kişiler İçin Şikâyet Başvuru Formu" doldurulmak suretiyle yapılması esası benimsenmiştir. Ancak Yönetmelikte belirlenen zorunlu bilgi ve belgelerin bulunması koşuluyla form kullanılmadan da şikâyet başvurusu yapılması imkânı da tanınmıştır. Haklı bir nedenin bulunması hâlinde başvuru yapılan yerde formun doldurulmasına yardımcı olunmak suretiyle sözlü yapılan şikâyet başvuruları da kabul edilmektedir. (Yönetmelik 28.03.2013 tarih ve 28601 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

³¹ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, md. 8.

3.2.5. Özelgenin, Özelgeye Konu İşlem Yapılmadan Önce Talep Edilmesi

Özelge taleplerinin mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden önce yapılacak başvuruları kapsayacak olması özellikle dikkat edilmesi gereken bir husustur. Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 8 inci maddesinde, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruların dikkate alınmayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

Vergisel açıdan belirsiz bir işlemin gerçekleştirilmesinden önce idareden görüş alınması gerekliliği, ceza bağışıklığının mantıksal bir sonucudur. Aksi takdirde işlemler tamamlandıktan sonraki tarihli bir görüşün geçmiş bir olayı kapsamaması ve buna ceza bağışıklığı getirmesi vergi hukukuna uygun bir durum değildir.³²

3.2.6. Özelge Taleplerinin İdarece Değerlendirilmesi ve Mükellefin Bilgilendirilmesi

Mükellefin özelge talebinin idarece karşılanıp karşılanmayacağını, karşılanmayacak ise gerekçesini bilme hakkı bulunmaktadır. Bu kapsamda, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar özelge taleplerini, özelge talep edebilecekler, özelgenin kapsamı ve talep edilecek merci açısından değerlendirmektedirler. Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 11 inci maddesi uyarınca, mevzuata aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuru sahibine, özelge talebinin karşılanmama nedeni yazılı ve gerekçeli olarak bildirilmek zorundadır.

3.2.7. Özelgenin Hükümsüz Hale Gelmesi

Özelgeler, özelgenin talep edildiği ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte olan kanunlar ve diğer mevzuat çerçevesinde geçerlidir. Bir hükmün değişmesi veya uygulama tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, söz konusu tebliğ veya sirkülerin ya-

³² Nazmi Karyağdı, "Yeni Özelge Sistemi", *Vergi Dünyası*, Mart 2010, Sayı:343, s. 25.

yım tarihinden itibaren özelge, bu tarihten sonra hükümsüz olacaktır. Hükümsüz hale gelmesinden sonraki dönemlerdeki vergisel işlemler için vergi cezası ve gecikme faizi anlamında mükellefe herhangi bir koruma sağlamayacaktır.

İdare özelge taleplerini, özelge formunda yer alan bilgi ve belgelere göre karşılamaktadır. Bu nedenle, bu bilgi ve belgelerin doğruluğunun sorumluluğu özelge talebinde bulunana aittir. Vergi incelemeleri, ihbar veya şikâyet üzerine veya herhangi bir nedenle olayın gerçek mahiyetinin mükellefin özelge talebinde belirttiği hususlardan farklı olduğunun anlaşılması ve/veya Özelge Talep Formunda ve eklerinde yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmadığının tespiti durumunda, özelge hükümsüz olacaktır.

3.2.8. Özelgelerin Yayınlanması

Vergi Usul Kanununun 6009 sayılı Kanun'la değişik 413 üncü maddesinde, özelgelerin vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla, Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında yayımlanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı söz konusu Kanun hükmünün gereğini de dikkate alarak "E-Özelge Sistemi" adı altında özelge otomasyon sistemini hayata geçirmiştir. Böyle bir sistem ile başvuru sahibine kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, başvuruları ve cevapları bir standarda kavuşturmak, internette yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır.³³

Sistem çerçevesinde mükelleflerce yapılan başvurulardan konusunda ilk olan talepler Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan Komisyona gönderilmektedir. Komisyonca onaylanan özelgeler mükellefe iletilmek üzere başvuru noktasına elektronik ortamda iletilmektedir. Konusunda emsali bulunan talepler ise Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilmeden doğrudan başvuru noktasında değerlendirilmektedir.³⁴

³³ GİB, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Gelir İdaresi Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2015, s. 73.

³⁴ GİB, a.g.e., s. 73.

Ayrıca tüm iş akışı elektronik ortamda yerine getirilen sistemde hazırlanan özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde de yayımlanmaktadır. Başkanlığın 2014 yılı Faaliyet Raporuna göre, 31.12.2014 tarihi itibarıyla internet sayfasında yayımlanan özelge sayısı 8.549'a ulaşmıştır. 01.01.2010-31.12.2014 döneminde; Özelge Komisyonunun onayından geçip özelge havuzuna atılan özelge sayısı 8.959, taşra tarafından özelge havuzundan emsal alınarak oluşturulmuş özelge sayısı 30.586 olmuştur.³⁵ Yukarıda yer verilen bilgilerden sadece emsal özelgelerin yayımlandığı şeklinde bir sonuca ulaşılabilmektedir. Oysa Kanunun amir hükmünün verilen her özelgenin internette yayımlanması şeklinde olduğu anlaşılmaktadır.

Eski özelge sistemi ile ilgili en önemli eleştirilerden birisi, aynı konuda farklı mükelleflere farklı özelgeler verilebilmesi idi. Bu konuda, 6009 sayılı Kanun ile özelgelerin tek bir merkezden verilmesi düzenlemesi ve özelgelerin tamamının internette yayımlanması suretiyle kamuoyu denetimine açılması düzenlemeleri ile söz konusu farklı uygulamaların önüne geçilmeye çalışılmıştır.³⁶

4. ÖZELGENİN HUKUKİ SONUÇLARI

Özelge yeni bir vergi normu getirmez, var olan normların açıklanması amacıyla kullanılır. Bu haliyle vergi hukukunun açıklayıcı, başka bir deyişle yardımcı (ikincil) kaynağı niteliğindedir.³⁷ İkincil bir kaynak olma niteliğine rağmen, usulüne uygun şekilde temin edilen özelge, mükellef açısından bir takım hukuki ve mali sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan birincisi, özelgeye konu işleminin sonradan vergilendirilmesi gerektiği anlaşılrsa bile, özelgeye uygun hareket eden mükellefin söz konusu işlem nedeniyle vergi cezasına ve tarh edilen vergiler için gecikme faizine muhatap olmamasıdır. İkinci hukuki sonuç ise, vergi inceleme sürecinde özelgelerin dikkate alınma zorunluluğudur. Özellikle vergi inceleme sürecinin rapor değerlendirme aşamasında özelgelerin kısmi bir bağlayıcılığa sahip olmasıdır. Aşağıda bu iki konu ayrıntılı olarak incelenmektedir.

³⁵ GİB, a.g.e., s. 74.

³⁶ İhsan Kağan Bayraktar, "Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi", *Vergi Dün-yası*, Ekim 2010, Sayı: 350, s. 97.

³⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 16.

4.1. Özelgenin Vergi Cezası Kesilmesi ve Gecikme Faizi Hesaplanmasını Önlemesi

VUK'un "Yanılma" başlıklı 369 uncu maddesi uyarınca; özelgeye göre işlem yapan mükellefe, özelge konusu fiil nedeniyle vergi cezası kesilemeyecek ve tarh edilen vergiler için gecikme faizi hesaplanamayacak olması özelgenin doğurduğu en önemli hukuki sonuçlardan birisidir. Bu husus anılan maddede; "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz." denilmek suretiyle açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda 6009 sayılı Kanun'la yapılan köklü değişiklikler öncesinde sadece ceza kesilmemesi söz konusu iken, 6009 sayılı Kanunla birlikte gecikme faizi hesaplanmaması hükmü de eklenmiştir. Bu hüküm vergilemede öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelere uygun bir düzenleme olarak değerlendirilmiştir.³⁸

VUK'un 369 uncu maddesine göre, idarenin verdiği özelgenin hatalı olması durumunda, mükellefin özelgeye göre yaptığı işlem nedeniyle ikmalen veya resen tarhı gereken bir vergi varsa tarh işlemi yapılacaktır. Ancak bu tarh işlemi nedeniyle vergi ziyası cezası, özel usulsüzlük ve usulsüzlük gibi cezalar kesilmeyecek, gecikme faizi de hesaplanmayacaktır. Herhangi bir şekilde ceza kesilmiş ve gecikme faizi uygulanmış ise, bu ceza ve faizin tahsil edilmemiş ise terkinin, tahsil edilmiş ise iadesi gerekecektir.

Mükellef adına ceza kesilemeyecek ve gecikme faizi hesaplanamayacak olması mükellefin uzlaşma hakkına halel getirmemektedir. Hakkında yanılma hükümleri nedeniyle cezasız tarhiyat yapılan mükellef, tarhiyat konusunda uzlaşma müessesinden yararlanma hakkını da koruyacaktır.

VUK'un 369 uncu maddesinde, idarenin izahatına göre işlem yapan mükellefe ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması şeklindeki düzenleme idari uygulamaya olan güvenin korunması, vergilemede öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerinin yansımalarıdır. Ancak idari uygulamaya olan güvenin korunması açısından yanılma halinde

³⁸ İdris Şenyurt, "Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 sayılı Kanun'la Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, Eylül 2010, Sayı:349, s. 54.

sadece cezanın kesilmemesi ve gecikme faizinin hesaplanmaması değil; tarhiyatın da yapılmaması, başka bir deyişle verginin de aranmaması gerektiği görüşü ileri sürülmektedir.³⁹ Bu görüşün kendi içinde tutarlı olduğunu; ancak özelge nedeniyle tarhiyatın da yapılmaması şeklinde bir uygulamanın özelge sisteminde; özelge verilecek konular, özelgelerin verilme aşamasının araştırma ve bazı özellikli durumlar için ayrıntılı inceleme süreçlerini içermesi, özelge verilmesinde süre tayini gibi alanlarda yapılacak ciddi düzenlemeler ve iyileştirmeler sonrasında hayata geçirilmesinin daha uygun bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir. Çünkü özelge sistemi, mevcut haliyle dahi özelgelerin isteyerek ya da istemeyerek ayrıcalıklı durumlar yaratılmasına sebep olabildiği gerekçesiyle eleştirilmekte; özelge konusundaki spekülasyonlar ve yaşanan diğer sorunlar nedeniyle özelge uygulamasına son verilmesinin faydalı olduğu görüşü dile getirilmektedir.⁴⁰ Bu nedenle, kamuoyunda idari nitelikli bir yorum ile bazı kesimlerden vergi alınmadığı şeklinde bir algı oluşturmayacak sağlam hukuki ve idari altyapının teşkili önem taşımaktadır.

4.2. Vergi İnceleme Sürecinde Özelgelerin Hukuki Etki ve Sonuçları

Özelgenin vergi inceleme sürecinde ne şekilde değerlendirileceği ve ne tür hukuki sonuç doğuracağı hususu, özelgenin ne ölçüde ve kimler için bağlayıcı olduğu ile doğrudan ilişkilidir.

Uygulamada özelgelerin inceleme elemanları açısından bağlayıcı olup olmadığı hususu uzun süre tartışma konusu olmuştur. 6009 sayılı Kanun'la VUK'un incelemede uyulacak usul ve esasları düzenleyen 140 ıncı maddesinde yapılan değişiklik ile özelgelerin inceleme sürecinde ne şekilde değerlendirileceği hususu kanun düzeyinde büyük ölçüde açıklığa kavuşturulmuştur. Aşağıda yeni düzenleme çerçevesinde, özelgenin inceleme sürecindeki hukuki etki ve sonuçları alt başlıklar halinde incelenmektedir.

³⁹ Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçular Platformu 8-9 Kasım 2013 Ankara, Türkiye Barolar Birliği, 2015, Ankara, s.198.

⁴⁰ Ahmet Ozansoy, "Özelge Müessesesinin Özellikleri", *Yaklaşım*, Sayı: 207, Mart 2010.

4.2.1. Mükellefin Bizzat Kendisine Verilen Özelgelerin İnceleme Sürecindeki Hukuki Etki ve Sonuçları

Vergi Usul Kanunu'nun, "*İncelemede uyulacak esaslar*" başlıklı 140 ıncı maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde; vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri; ancak bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır. Vergi incelemesi yapanların vergi inceleme raporu düzenlerken aykırı davranamayacakları mevzuat tadat edilmiş, ancak bunlar arasında özelgelere yer verilmemiştir. Dolayısıyla özelgeler, vergi raporunun tanzim aşamasında inceleme elemanı için bağlayıcı değildir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin⁴¹ 17 ve 18 inci maddelerinde inceleme elemanlarının özelgeleri ne şekilde değerlendirecekleri hususuna yer verilmiştir. Yönetmeliğin "*İnceleme Tutanaklarında Yer Alacak Unsurlar*" başlıklı 17 inci maddesinde, varsa ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgelerin tutanakta yer alacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğin 18 inci maddesinde ise, ibraz edilen ve inceleme tutanağına dâhil edilen özelgenin, mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususunun inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.⁴² Dolayısıyla, özelgeler vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı için doğrudan bağlayıcı değil; değerlendirilmesi gerekli bir unsur olarak kabul edilmektedir.

Vergi incelemelerinin daha objektif şekilde yürütülmesi, standarda kavuşturulması ve niteliğinin yükseltilmesi gibi amaçlarla vergi inceleme sürecine rapor değerlendirme komisyonları dâhil edilmiştir.⁴³ Vergi inceleme elemanları tarafından tanzim edilen vergi inceleme

⁴¹ 31.10.2011 tarih ve 28011 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴² Yönetmeliğin 18 inci maddesindeki söz konusu düzenleme 06.11.2015 tarih ve 29524 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik değişikliği ile eklenmiştir.

⁴³ Söz konusu komisyonlardan önce, idari düzenlemeler ile Rapor Okuma Komisyonları teşkil edilmiş idi. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının teşkili ile söz konusu müessese hem kanuni dayanağına kavuşmuş hem de yetki ve görevleri netleşmiştir.

raporları rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme aşamasında, rapor değerlendirme komisyonları VUK'un 140 ıncı maddesi uyarınca yerine getirecekleri değerlendirme işlemi sırasında, vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin yanında özgelere de dikkate almak zorundadırlar. Bu durum niteliği itibariyle yardımcı kaynak niteliğindeki özgelere⁴⁴, kısmi olarak bağlayıcı bir düzenleme hüviyetine kavuşturulmaktadır. Bu durum, hukuki anlamda sorunludur. Çünkü esasen yardımcı kaynak olan özgelere, bağlayıcı nitelikteki düzenlemeler gibi dava konusu yapılamamaktadır.⁴⁵ Böylece, bir yönü ile bağlayıcı idari düzenlemenin gücüne sahip, ancak yargısal denetimin dışında kalan bir hukuki metin türü söz konusu olmaktadır.

İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmektedir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi etmek durumundadırlar.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde inceleme elemanı, vergi inceleme raporunun tanzimi sürecinde özelge ile bağlı değildir. Ancak mükellef tarafından kendisine sunulan özgelere vergi inceleme raporunda uygun şekilde değerlendirme konusu yapmak durumundadır. Böyle bir değerlendirme neticesinde özgelere katılmayan vergi inceleme elemanı, özgeleğe uygun olarak yapılan işleme

⁴⁴ Celal Çelik, "Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, Mayıs 2003.

⁴⁵ Özgelere idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu olan bir işlem niteliğinde olmadığı yönünde verilmiş yargı kararları bulunmaktadır. (Danıştay 7. Dairenin 26.05.1998 tarih ve E:1997/2574, K:1998:2036 sayılı Kararı; Danıştay 7. Dairenin 09.05.2000 tarih ve E:1999/1750, K:2000/1509 sayılı Kararı.), Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Genişletilmiş 15. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

ilgili olarak tarhiyat öneren vergi inceleme raporu tanzim edecektir. Rapor değerlendirme komisyonu özelgenin ve mükellefin uygulamasının doğru olduğu yönünde karar verirse, inceleme raporunun komisyonun kararı doğrultusunda düzeltilmesi gerekmektedir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varırlarsa, başka bir deyişle özelge ile mükellefe yanlış izahat verilmiş olduğunu değerlendirirlerse ne olacaktır?

Böyle bir durumda VUK'un 140 ıncı maddesi uyarınca, tenkide konu özelge Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilecektir.⁴⁶ Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile inceleme elamanını bağlayacaktır. Söz konusu Komisyon, özelgede yer alan izahatın doğru olduğu veya yanlış olduğu sonucuna ulaşabilir. Özelgedeki izahatın doğru olduğu kararı alınırca, vergi inceleme raporunda yer alan bu konudaki tenkitlerin ilgili inceleme elemanı tarafından düzeltilmesi gerekecektir. Dolayısıyla bu aşamadan sonra özelge, inceleme elemanı için bağlayıcı nitelik kazanacaktır. Komisyon tarafından özelge ile mükellefe yanlış izahat verildiği sonucuna ulaşırsa, vergi inceleme raporunda özelgede yer alan görüşün aksine tenkitler yer alacak ve ilgili mükellef hakkında tarhiyat önerisi söz konusu olacaktır. Ancak yanlışlık hükümleri dikkate alınarak, ceza kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

4.2.2. Başka Mükelleflere Verilmiş Özelgelerin İnceleme Sürecindeki Hukuki Etki ve Sonuçları

425 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile birlikte, rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirme konusu yapılan özelge-

⁴⁶ Komisyonun teşkili, özellikle Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca yapılan değerlendirme sırasında VUK'un 369 uncu maddesi kapsamında değerlendirilen özelgeler için sorunludur. Beş kişiden oluşan yeni Komisyonun üç üyesi, özelgenin yanlış verildiği kanaatinde olan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan gelmektedir. Bu durum üst komisyon niteliğinde olması gereken komisyonun sağlıklı değerlendirme yapmasını imkânsızlaştırmasa da zorlaştıracak, kararlarını sorgulanır kılacaktır.

nin mükellefin kendisine verilmiş bir özelge mi, yoksa raporda tenkit edilen konuyla aynı durumda olan başka bir mükellefe verilmiş bir özelge mi olduğu hususu önem kazanmıştır.⁴⁷

425 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğinde, vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, raporları değerlendirirken vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirkülere ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edecekleri; bu kapsamda raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacakları ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacakları şeklinde düzenleme yapılmıştır.⁴⁸ Söz konusu Tebliğ ile mükellefe özel nitelikte olan özelgenin niteliği farklılaştırılmış, vergi inceleme sürecinin rapor değerlendirme aşamasında raporda tenkit edilen hususla aynı konuda başka mükelleflere verilmiş özelgelerin de dikkate alınması esası getirilmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde, rapor değerlendirme komisyonları vergi inceleme raporunda, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa vergi inceleme raporunu olumsuz değerlendirmeye konu edecek ve 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre raporun düzeltilmesi yönünde işlem yapılacaktır. Ancak, vergi inceleme raporu ile ilgili olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için;

- Özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması, diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması,

- Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı

⁴⁷ 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 02.04.2013 tarih ve 63 Sıra No.lu VUK Sirküleri sonrasında özelgelerin artık "özel" olmadığı, Rapor Değerlendirme Komisyonu ve dolaylı olarak inceleme elemanları ve mükellefler için bağlayıcı hukuk metinleri haline geldiği ileri sürülmektedir. Fatih Güven, İlyas Özel, "425 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sonrasında Özelgelerin Vergi İncelemesine Etkisi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 381, Mayıs 2013, s.80.

⁴⁸ 425 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş en güncel özelge olması gerekmektedir.⁴⁹

2010 yılından itibaren özelgelerin yayımlanması sistemine geçildiği ve idarenin uygulamalarına güven ilkesinin bir yansıması olarak aynı durumdaki başka bir mükellefe verilmiş özelgeye göre işlem yapan mükellefin idareye güveninin boşa çıkarılmaması vergilemede belirlilik ve idareye güven ilkelerinin bir yansıması olarak olumlu bir durumdur. Ancak aynı durumda olan başka mükelleflere verilen özelgelerin hatalı olduğunun anlaşılması durumunda, bu özelgelerin incelenen mükellef için vergi cezaları ve gecikme faizi açısından herhangi bir koruma sağlamayacağı hususunun göz önünde bulundurulması gerekir.

4.2.3. 16 Ocak 2010 Tarihinden Önceki ve Sonraki Özelgeler

VUK 63 No.lu Sirküler'de; 425 Sıra No.lu VUK Tebliği'nde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verildiği hatırlatılarak, söz konusu Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanun'un 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgelerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğunun tabii bulunduğu açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan Gelir İdaresinin, üst komisyon süzgecinden geçerek oluşturulan 16.01.2010 tarihinden sonraki özelgeler ile önceki tarihli özelgeler arasında etki bakımından farklılaşmaya gittiği anlaşılmaktadır.

⁴⁹ 425 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

63 sayılı VUK Sirkülerine göre, rapor değerlendirme komisyonlarının 16.01.2010'dan önceki özelgeleri dikkate almayacakları görüşü ileri sürülmektedir.⁵⁰ Ancak, burada dikkate alınmayacak özelgelerin mükellefin kendisine verilen özelgeler değil; aynı durumda olan diğer mükelleflere verilen özelgelere ilişkin olduğunu belirtmek gerekir. Bunun aksini iddia eden, mükellefin bizzat kendisine verilmiş olsa dahi 16.01.2010 tarihinden önceki özelgelere uygunluk şartının aranmayacağı yönündeki görüşlere^{51,52} katılmamız mümkün değildir. Çünkü VUK'un 413 üncü maddesinde yapılan değişiklikler ile özelgeler için standart oluşturulmuş, merkezde bir komisyon tarafından özelgeler arasında uyumsuzlukların giderilmesi mekanizması geliştirilmiş ve özelgeler yayımlanmaya başlanmıştır. Herkesin bilgisine sunulan, standardı yükseltilmiş özelgelerin aynı durumdaki mükellefler için de Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca dikkate alınmasının kabul edilmesi; ancak bu standartları taşımayan eski tarihli özelgeler için böyle bir imkânın sağlanmamış olması anlaşılır bir durumdur. Yoksa, mükellefin bizzat kendisine verilmiş özelgeler açısından VUK'un 140 ıncı maddesi ile Rapor Değerlendirme Komisyonlarına verilen bir yetkinin düzenleyici değil, açıklayıcı nitelikte olan sirküler ile kaldırılması düşünülemez.

Başka mükellefler için verilmiş özelgelerin vergi incelemesine tabi mükellef açısından rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilmesi gereğinin, VUK'un 369 uncu maddesinde düzenlenen yanılma hükümleri kapsamında bir etkisi olacak mıdır? Yukarıda yer verilen düzenlemelerde bu hususa temas edilmemiştir. Ancak VUK'un 369 uncu madde hükmü çok açıktır. Anılan madenin birinci fıkrasında ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması için "*mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat verilmesi*" şartı bulunmaktadır. Bu nedenle, rapor değerlendirme komisyonlarının başka mükelleflere verilen özelgeleri dikkate alması, inceleme elemanının tenkitine rağmen idarenin görüşünün doğru olduğu durumlar için inceleme elemanının raporunun düzeltilmesi yönünde etki yapacaktır. Vergi incelemesine tabi

⁵⁰ Nazmi Karyağdı, "Eski Özelgeler Çöpe mi?", *Vergi Dünyası*, Temmuz 2013, Sayı:383, s. 27.

⁵¹ Karyağdı, 2013.

⁵² Hülya Tekneci, "Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi", *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2013, s. 156.

mükellefle aynı durumdaki başka bir mükellefe verilmiş özelgede idarenin yanlış izahat vermiş olması durumunda, yanılma hükmünden bahsedilemeyeceği için, söz konusu özelge incelenen mükellefe cezasız ve gecikme faizsiz tarhiyat yapılması hakkı sağlamayacaktır.

5. ÖZELGE SİSTEMİNE İLİŞKİN TARTIŞMALI KONULAR

Özelge sisteminin uygulamasına ilişkin bazı konular tartışmalara neden olmaktadır. Bunlardan bazılarını yukarıdaki bölümlerde yeri geldikçe temas edilmiştir. Özellik arz eden diğer bazı tartışmalı konulara ise aşağıda yer verilmektedir.

5.1. Özelge Taleplerinin İdarece Belli Bir Süre Zarfında Karşılanma Zorunluluğu

Pek çok ülke uygulamasında olduğu gibi Türkiye’de de özelgenin vergisel işlemin gerçekleşmesinden önce alınmış olma gereği bulunmaktadır. Bu gereklilik, mükellefin izahat talebinin karşılanması yanında, bunun ne kadar sürede karşılanıldığı hususunu da önemli kılmaktadır.

OECD tarafından yapılan bir çalışmada,⁵³ araştırmaya konu 56 ülkenin üçte ikisinde idarelerin özelgeyi belli bir süre içinde verme yükümlülüğünün bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu yükümlülük, kanun veya idari düzenlemelerle belirlenmiştir.

Tablo 2: Ülke Örneklerinde Gelir İdarelerinin Özelge Taleplerini Cevaplamak Zorunda Oldukları Süre

ÜLKE	SÜRE
Avustralya	28 gün, karmaşık ve ilave araştırma gereken konularda süre uzayabilmektedir.
Kanada	Gelir vergisi için 90 gün, harcama vergileri için 45 gün.
Belçika	3 ay
Litvanya	60 gün, konunun karmaşıklığına göre ilave 60 güne kadar uzatma.
Estonya	60 gün

⁵³ OECD, 2015, s. 290.

ÜLKE	SÜRE
Fransa	3 ay
Yunanistan	120 gün
Macaristan	30 gün
Kore	1 ay
Meksika	3 ay
Yeni Zelanda	3 ay
Polonya	3 ay
Portekiz	150 gün, haklı nedenlerle durumun aciliyeti ortaya konursa 90 gün.
Arjantin	90 gün
Brezilya	360 gün
Hong Kong	6 hafta
Letonya	1 ay
Rusya	1 ay
Malezya	60 gün
Singapur	Gelir vergisi için 8 hafta, Satış vergileri için 4 hafta.

Kaynak: OECD, 2015, ss, 289, 332'deki veri ve bilgilerden yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Ülke örneklerinde karmaşık ve ayrıntılı araştırmayı gerektiren durumlar için özelge vermede idareye daha fazla süre tanınması söz konusu olabilmektedir. Özelgeler için idarelere tanınan sürenin ülkeler itibariyle 28 gün ile bir yıl arasında değiştiği görülmektedir. Ayrıca ülke uygulamalarında göze çarpan bir diğer husus, vergi türü itibariyle özelgeyi cevaplama sürelerinin değişebilmesidir.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde ülke uygulamalarında hâkim yaklaşım, idarenin özelge taleplerini karşılamada belli bir süre ile bağlı olmasıdır. Bu husus, bağlayıcı düzenlemeler ile güvence altına alınmaktadır. Bazı ülkelerde ise bağlayıcı metinlerde bir süre öngörülmemekle birlikte, uygulamada özelge taleplerinin en kısa sürede cevaplandırılmasına yönelik standartların geliştirilmiş olduğu görülmektedir.⁵⁴

⁵⁴ Hasan Aykın, "Özelge Taleplerinin Cevaplanmasında Süre: Ülke Uygulamaları ve Türkiye", *Yaklaşım*, Aralık 2015, s. 33.

Türkiye’de özelge taleplerinin idarece ne kadar sürede cevaplandırılacağına ilişkin kanun ve yönetmelik düzeyinde idareyi bağlayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK’un 413 üncü maddesi, 2003 yılında 4962 sayılı Kanun’un 17/A-b maddesiyle maddesi ile değiştirilmiş ve maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*en kısa zamanda*” ibaresi yerine “*yazı ile veya sirkülerle*” ibaresi konulmak suretiyle özelgelerin idarece verilmesi konusunda süreye ilişkin genel nitelikli düzenleme madde metninden çıkarılmıştır. Esasen, “*en kısa zamanda*” ibaresi, idareye özelge taleplerini karşılama açısından muayyen bir zaman tayin etmediği için çok işlevsel değildi. Buna rağmen, idareye mükellefin izahat taleplerini cevaplama konusunda gecikmeye mahal vermemesini telkin etmesi açısından önem arz etmekte idi. 2003 yılında yapılan düzenleme sonrası, mükelleflerin izahat taleplerinin karşılanmasında idareyi süre konusunda zorlayan, gevşek nitelikte de olsa, herhangi bir düzenleme kalmamıştır.

213 sayılı VUK’un 413 üncü maddesinin 6009 sayılı Kanun’la değişik halinin son fıkrasında, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığınca söz konusu yetkiye dayanarak Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik yayımlanmıştır. Ancak söz konusu Yönetmelik’te de özelgelerin ne kadar sürede cevaplanması gerektiğine ilişkin herhangi bir süre tahdidine yer verilmemiştir.

Mevcut uygulamada özelgelerin cevaplandırılmasında idarece dikkate alınabilecek tek süre sınırlaması, “Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin⁵⁵ 6 ncı maddesine göre idareler tarafından oluşturulması gerekli hizmet standartları kapsamında belirlenmiş standartlarda yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatı için oluşturulan kamu hizmet standartları⁵⁶ Vergi Dairesi Başkanlığı Kamu Hizmet Standartları Tablosunun ilk satırında “*Özelge Taleplerinin cevaplandırılması*” hizmetine ilişkin olarak istenecek belgelere ve bu hizmetin en geç kaç gün içinde karşılanacağı bilgisine yer verilmiştir. Bu kapsam-

⁵⁵ 31.07.2009 tarih ve 27305 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatının kamu hizmet envanteri ve bunların sunum sürelerine ilişkin bilgilere <http://gib.gov.tr/node/84/pdf> (Erişim Tarihi 22.10.2015) adresinden erişilebilir.

da, mükellefin özelge taleplerinin cevaplandırılması hizmetinin *en geç 45 gün içinde* tamamlanacağı belirtilmiştir. Bu noktada mükelleflerin izahat taleplerinin özelge yoluyla cevaplandırılmasının ne kadar sürede gerçekleştirileceğine ilişkin boşluk, idari yolla doldurulmuştur.⁵⁷

Hizmet standartları esas itibariyle, idarenin kamuoyuna taahhüdü niteliğindedir. Çoğu durum için mükellefe doğrudan ileri sürülebilecek haklar tanımadığı gibi, idareyi doğrudan bir sorumluluk altına da sokmamaktadır. Bu nedenle, idarenin özgelere belli süre içinde cevaplandırmasına ilişkin zorunluluğun, kanun veya yönetmelik gibi bağlayıcılığı olan mevzuatla tayin edilmesinin uygun bir yaklaşım olacağı değerlendirilmektedir.

5.2. Özelgelerin Bağlayıcılığı

Özelge sistemi ile güdülen en önemli amaç vergilemede öngörülebilirlik ve kesinlik prensiplerini hayata geçirmektir. Özelge sisteminin bu amaca ne ölçüde hizmet edeceği hususu, sistemin tasarımı ile yakından ilgilidir. Özelge sistem tasarımındaki en temel konulardan birisi, özgelere bağlayıcılığı konusudur.

Özelge çıkarılmasında amaç, mükelleflerin vergi uygulamalarında karşılaştıkları duraksamaları gidermek, güçlükleri çözüm ve açıklık getirmek şeklinde sıralanabilir. Özelgeler sorun çözümleyici olsa bile, kurucu ve düzenleyici nitelikte bir işlem sayılmazlar.⁵⁸ İkincil nitelikli, açıklayıcı bir kaynaktır. Bu nedendir ki dava konusu da yapılamazlar.

Özelgeler, ilgili mükellefin tereddüde düştüğü konuda idarenin yorum ve görüşünü ifade etmektedir. Görüş veren idarenin kendi verdiği görüşle bağlı olmaması düşünülemez. Böyle bir durum idareye olan güveni ve vergilemede belirlilik ilkesini zedeler. Bu açıdan özgelgenin idareyi bağlaması prensibi pek çok ülke uygulamasında geçerlidir.⁵⁹

⁵⁷ İdare mükellefin izahat talebini özelge veya sirküler ile karşılayabilmektedir. İzahat talebinin sirküler ile karşılanması yolunun tercih edilmesi durumunda hizmet standartlarında herhangi bir süre öngörülmemiştir. Ancak bu durum, pek çok ülke uygulaması ile uyumludur.

⁵⁸ Selahattin Tuncer, "6009 sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)'de Yapılan Yeni Düzenlemeler", *Yaklaşım*, Eylül 2010.Sayı:213,

⁵⁹ OECD, 2015, s.290.

Özelgeler, belli bir mükellefe has gerçek bir olaya ilişkindir. Bu nedenle diğer mükellefler için doğrudan uygulama etkisinin olmaması beklenir. Bu tür özelgelerin anonimleştirilerek yayımlanması durumunda da, benzer durumdaki mükellefler için ancak bir tür rehber mahiyetinde olması söz konusudur. Buna rağmen bazı ülke örneklerinde idarenin başka mükelleflere verilen özelgeler için de kendilerini bağlı kabul ettiği uygulamalar vardır. Örneğin Avustralya ve Yeni Zelanda'da özelgeler sadece Gelir İdaresini bağlamaktadır.⁶⁰ Mükellefler açısından bağlayıcılığı yoktur. Buna rağmen, mükellefin özelden habersiz bir şekilde ancak özeldede verilen görüşle aynı yönde işlem yapması durumunda Avustralya gelir idaresi mükellefin yükümlülüklerini özelge çerçevesinde değerlendirmekte, özeldeyi o mükellef açısından da uygulamaktadır. Gerek Avustralya, gerekse Yeni Zelanda örneklerinde, özelgelerin sadece gelir idarelerini bağlamasına karşın mükellefler; vergilemede öngörülebilirlik sağlamak ve vergi incelemesi ile yüksek vergi cezası risklerinden kaçınmak amacıyla özelgelere uygun işlem yapmayı tercih etmektedirler. Böyle bir yapı içinde özelgeler bir tür fiili hukuk (*de facto law*) haline gelmektedir.

OECD tarafından yapılan bir araştırmada⁶¹, özelgelerin bağlayıcı niteliğinin bulunup bulunmadığı hususu da araştırılmış, özelge sistemi bulunan 51 ülkenin yüzde doksanında özelgelerin gelir idaresi için bağlayıcı olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Dolayısıyla, mükellefe özelge yoluyla izahat verme uygulaması pek çok ülkede yaygın olduğu gibi, aynı zamanda gelir idarelerinin büyük çoğunluğu verdikleri özelgelerle kendilerini bağlı kılmaktadırlar. Bu durum idareye güven ve vergilemede kesinlik ilkelerinin önemli bir yansımasıdır.

Türkiye'de özelge; mükellefleri ve yargı organlarını bağlamaz. Özelge esas itibarıyla özeldeyi veren Gelir İdaresini bağlamaktadır. Ancak, Gelir İdaresini bağlayıcılığının hukuki sonuçları açısından sınırlı olduğunu da belirtmek gerekir. Bu bağlayıcılık, yanlış verilen özelgeler için sadece ceza kesilmemesi ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmaması şeklinde sınırlı bir bağlayıcılıktır. Vergi tarhına engel olacak şekilde tam bir bağlayıcılıktan söz edilemez.

Rapor Değerlendirme Komisyonu, değerlendirmelerinde özel-

⁶⁰ Alerie ve Diğerleri, a.g.e., s. 368.

⁶¹ OECD, 2015, s.290.

geleri dikkate almak durumundadır. Ancak, daha önceki bölümlerde ayrıntılarına yer verildiği üzere, özelgede yer alan izahatın yanlış olduğunu düşündüğü durumda, özelgenin tekrar değerlendirilmesi sürecini başlatma yetkisine de sahiptir. VUK'un 140 ıncı maddesi uyarınca, tenkide konu özelgede yer alan izahatın Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilmesi sonucunda doğru bulunması durumunda, özelge hem Rapor Değerlendirme Komisyonunu hem de inceleme elemanını bağlayıcı bir nitelik kazanmaktadır.

Özelgenin inceleme elemanı açısından bağlayıcılığı ise karmaşık ve tartışmalı bir alandır. İnceleme elemanı, rapor yazım aşamasında özelge ile bağlı değildir. Ancak rapor değerlendirme komisyonu özelgedeki izahata katılır ve özelgeye aykırı rapor yazılması nedeniyle inceleme raporunun düzeltilmesini gerekli görürse, inceleme elemanı raporunu düzeltmek zorundadır. Bu aşamadan sonra özelge, inceleme elemanı açısından da bağlayıcı hale gelmektedir.

Özelgelerin rapor değerlendirme komisyonu sürecinde de olsa inceleme elemanı açısından bağlayıcı hale gelmesi, mükellef lehine hatalı olarak verilen ancak kamusal zarara yol açabilecek türden özelgeler açısından yargı denetimini imkânsız hale getirmekte olup özelge sistemi açısından başka bir sorun alanı teşkil etmektedir.

Özelge sisteminde 6009 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmadan önce, inceleme elemanları özelgelere karşı rapor yazabilmekte, ancak mükelleflere ceza kesilememektedir. Mükellefler özelgenin hukuken doğru, özelgeye aykırı yazılan inceleme raporunun hukuken yanlış olduğunu düşünüyorsa raporu dava konusu yapmakta ve nihai kararı hukuk devletinin bir gereği olarak yargı organı vermektedir. Bu haliyle inceleme elemanlarının mükellef lehine verilen yanlış muktezalarla ilgili olarak sistemin emniyeti olarak görev yaptıkları ileri sürülmektedir.⁶²

Özelge sisteminde 6009 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonucunda inceleme elemanları yine özelgelere karşı rapor yazabilmektedir. Ancak, rapor değerlendirme komisyonu özelgeyi hukuka aykırı

⁶² Bayraktar, 2010, a.g.m., s. 97.

bulmazsa, başka bir deyişle inceleme raporunu haklı bulmazsa, özelge yargı organlarının önüne gidemeyecek, konu ile ilgili son kararı yargı değil, idare vermiş olacaktır. Görüldüğü gibi bu düzenleme ile idarenin mükellef lehine verdiği yanlış muktezalar yargı denetiminin dışına çıkarılmıştır.^{63, 64} Bu durumun normlar hiyerarşisine ve dolayısıyla hukuka aykırı bir sonuç ortaya çıkaracağı ileri sürülmektedir.⁶⁵

Başka mükellefe verilen özelgelerin bağlayıcılığı hususu ise diğer bir tartışmalı alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Önceki bölümlerde yer verilen 425 sayılı VUK Genel Tebliği ve 63 No.lu Sirküler ile birlikte Rapor Değerlendirme Komisyonları, inceleme raporunda tenkit edilen konu ile ilgili olarak başka mükellefe verilen özelgeler açısından da raporlardaki önerileri değerlendirecektir. Mükellefin lehine özelgedeki görüşün rapor değerlendirme komisyonu tarafından paylaşılması durumunda başka mükellefe verilen özelgeler de inceleme elamanı için bağlayıcı niteliğe kavuşacaktır.

Özelgenin mükellef açısından bir bağlayıcılığı yoktur. Ancak, uygulamada mükellefler genellikle aldıkları muktezalar doğrultusunda hareket etmekte, kendisine verilen muktezaya katılmadıkları zaman ihtirazı kayıtlı beyanlarını vergi dairesine vererek dava açma yoluna gidebilmektedirler.^{66,67,68,69}

5.3. İzahat Talebinin Özelge ile Değil Sirkülerle Karşılanmasının Vergi Tarhına Etkisi

VUK'un 413 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabile-

⁶³ Bayraktar, 2010, a.g.m., s. 97.

⁶⁴ Adnan Ersoy, "6009 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi", *Vergi Dünyası*, Mayıs 2011, Sayı 357, s. 49.

⁶⁵ Karyağdı, 2013, a.g.m, s. 27.

⁶⁶ Mustafa Gürhan Acar, "Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuk Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ve İdare Açısından Bağlayıcılığı", *Vergi Dünyası*, Ekim 2001, Sayı 242.

⁶⁷ Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 983.

⁶⁸ A. Bumin Doğrusöz, "Özelgelerin Cezayı Kaldırma İşlevinde Karşılaşılan Sorunlar", *Yaklaşım*, Kasım 2000.

⁶⁹ Şenol Kocaer, "Mükellef Aleyhine Özelgeler İptal Davası Konusu Olabilir mi?", *Yaklaşım*, Haziran 2013, sayı: 246.

ceği gibi aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler yayımlamak suretiyle de cevaplayabilmektedir. Dolayısıyla mükellefin izahat talebinin karşılanmasında idare, bu talebin ne şekilde karşılanacağına kendisi karar vermektedir.

VUK'un 369 uncu maddesi uyarınca, mükellefin izahat talebinin özelge ile karşılanması durumunda, özelgede belirtilen idari görüşün hatalı olduğu anlaşılırsa mükellefin ilgili işlemleri vergi tarihine konu olmakta, ancak bu tarhiyat için vergi cezaları kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır. Buna karşılık, mükellefin izahat talebinin sirküler ile karşılanması durumunda, mükellefin sirkülerde belirtilen konuya ilişkin işlemi için vergi tarhiyatı da yapılamamaktadır.

Sirkülerler; idareyi, rapor değerlendirme komisyonları ve vergi inceleme elemanlarını bağlamaktadır. Özelgelerin bağlayıcılığı ise bir önceki bölümde bahsedildiği üzere daha sınırlı düzeydedir. Özelgeye rağmen, inceleme elemanının özelgeye uygun olarak yapılan ve vergisel sonuç doğuran bir işlemi tenkit ederek tarhiyat önermesine engel yoktur. Çünkü özelge ancak rapor değerlendirme aşamasında inceleme elemanını da bağlayıcı bir niteliğe kavuşabilmektedir.

Dolayısıyla mükellefin izahat talep etme hakkının idarece karşılanma yöntemi, mükellef açısından doğurduğu hukuki sonuçlar açısından önemli farklılıklar ortaya çıkarmakta; izahat talebi özelge ile karşılanan mükellef, sirküler ile karşılanan mükellefe göre daha düşük bir koruma, idari güvenlik ve vergilemede belirlilik sağlamaktadır. Bu nedenle, özelge sisteminin işleyişine, özelge vermede araştırma ve inceleme aşamalarının geliştirilmesine bağlı olarak, özelgeler için de vergi tarh edilmemesi hususunun akademik çevrelerde ve maliye çevrelerinde tartışılmasında fayda bulunduğunu düşünmekteyiz.

5.4. Özelge Sisteminin Danışmanlık Hizmetine Dönüşmesi

Yurtdışı örneklerinde özelge verilecek vergi türleri, konular veya mükellef grupları itibariyle sınırlamalar söz konusu olmaktadır. Türkiye uygulamasında ise vergi türü, konu veya mükellef gruplarına ilişkin herhangi bir sınırlama olmaksızın, vergisel nitelikli her konuda özelge verilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2014 Faaliyet Raporu

runa⁷⁰ göre, 01.01.2010- 31.12.2014 döneminde; özelge komisyonunun onayından geçip özelge havuzuna atılan özelge sayısı 8.959, taşra tarafından özelge havuzundan emsal alınarak oluşturulmuş özelge sayısı 30.586'dır. Bu verilere göre bir yılda verilen özelge sayısı ortalama 6-7 binler civarındadır. Çok sayıda özelge verilmesi, vergi sisteminin karmaşıklığına ve mevzuatın sık değiştiğine işaret ettiği kadar, vergi sorunlarının yorumlanmasında profesyonel meslek mensuplarına başvurmadan ziyade idareye başvurma yönteminin tercih edildiğini de göstermektedir.

Yurtdışındaki pek çok ülke örneğinin aksine Türkiye'de özelge hizmetinin ücretsiz olması, özelge verilecek konularda herhangi bir sınırlamanın bulunmaması, özgelelerin belge ve bilgi üzerinden, mükellef nezdinde ve harici veriler kullanılarak herhangi bir araştırma veya inceleme yapılmaksızın verilmesi mükelleflerin vergisel durumları ile ilgili güvence sağlamak amacıyla, özelge müessesini amacını aşacak tarzda kullanmalarına neden olabilmektedir. Normalde, herhangi bir vergi uzmanı veya muhasebe meslek mensubuna danışmak suretiyle çözüm bulunabilecek veya zaten tebliğ veya diğer mevzuatta açıklanan pek çok husus özelge talebine konu olabilmektedir.

Mükellefler bazen gerçekte kuşkuya düştükleri bir konu hakkında aydınlatılmak amacıyla değil de, kendi uygulamalarını idareye onaylatmaya ya da doğrulatmaya ya da bir dayanak elde etmeye yönelik olarak özelge isteğinde bulunabilmektedirler.⁷¹ Özelge müessesesi bir tür kendini garantiye alma aracı olarak görülebilmektedir.

Bir tür danışmanlık hizmeti olarak algılanmaya,⁷² yapılan işlemi idarece onaylatma amacıyla kullanılmaya başlanan özelge müessesesi erozyona uğramakla kalmamakta, Gelir İdaresi açısından da önemli bir iş yükü haline gelmektedir.

Yukarıda sıralanan nedenlerle, özelge sisteminin ciddi bir şekilde gözden geçirilmesi, mükellefin genel bilgilendirilme hakkının idarece en uygun şekilde karşılanmasına yönelik uygulamalar ile karmaşık, müphem, izaha muhtaç vergisel konulara ilişkin idarenin yorum ve

⁷⁰ GİB, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, s. 74.

⁷¹ Lütfi Tanrıkulu, "Özelgeler (Muktezalar) Üzerine", *Vergi Dünyası*, Sayı:163, Mart 1995.

⁷² A. Bumin Doğrusöz, "Yeni Özelge Düzeni ve Sorunları", Referans, 01.02.2010.

görüşünü içeren özelge talep hakkına ilişkin uygulamayı birbirinden ayıracak tarzda adımlar atılması gereği bulunmaktadır. Bu kapsamda, özelge verilecek konulara ilişkin bazı belirlemelerin yapılması; özelge taleplerinin karşılanması aşamasında mükellefin gerçekten tereddüt ettiği konunun idarece tam olarak kavranmasına yönelik ayrıntılı araştırma ve inceleme aşamalarının sisteme dâhil edilmesi, mükellefi bilgilendirme mahiyetindeki cevaplar ile idarenin yorumunu içeren türden cevapların farklı formatlarda mükellefe ulaştırılması ve bunların hukuki etki ve sonuçlarının farklı olması gibi önlemlerin geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

5.5. Özelgede Yapılan İzahatın Açıklığı ve Anlaşılabilirliği

Özelgelerin harici araştırma ve incelemeler gerçekleştirilmeksizin mükellefçe sunulan bilgi ve belgelere dayanılarak yapılması, çok sayıda özelge talebi nedeniyle izahat istenen konuya ilişkin bazı somut olayların yeterince kavranamaması, idarecilerin kendilerini sorumluluk altına sokmamak amacıyla daha genel ifadeleri tercih etmeleri gibi nedenlerle verilen özelgelerin mükellef açısından yeterince açık ve anlaşılır olmaması önemli bir sorun alanıdır. Böyle bir yapı içinde, mükellefin tereddüde düştüğü konuda mükellefi aydınlatması, sorusuna yorum ve izahat getirmesi beklenen özelgelerin bizatihi kendisinin yorum ve izaha muhtaç olması sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, özelge sistemini amacından uzaklaştırmaktadır.

Mükellefin izahat talep hakkının önemi dikkate alınarak, özelge talebine konu olan sorunun tüm yönleri ile kavranması ve konu ile ilgili tüm somut durumlara ilişkin açık, anlaşılır, net izahatta bulunulması gerekir.

SONUÇ

Mükellefin bilgi edinme hakkı ve bu hakkın önemli bir uzantısı olarak, vergi mevzuatı ve uygulamaları konusunda tereddüde düşülen konularda idareden izahat talep etme hakkı pek çok ülkede uygulama alanı bulmaktadır. Türkiye’de mükellefin izahat talep hakkı, 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana hukuk sistemimizde yer almaktadır.

Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş özelge (mukteza) olarak adlandırılmaktadır. Özelgeler mükellefe, bilgi edinme hakkı ve dilekçe hakkının ötesinde haklar sağlamaktadır. İdarenden aldığı özelgeye uygun şekilde vergisel işlemi yapan mükellef, sonradan idarenin görüşünün yanlış olduğunun vergi incelemesi veya başka bir suretle anlaşılması durumunda dahi o işlemle ilgili olarak vergi cezasına muhatap olmamakta, tarh edilen vergi için gecikme faizi ödememektedir. Ayrıca, vergi inceleme sürecinin özellikle rapor değerlendirme komisyonları aşamasında özelgeler, inceleme elemanı ve rapor değerlendirme komisyonu açısından bağlayıcı bir nitelik kazanabilmekte ve mükellef için ayrı bir koruma sağlamaktadır.

Vergilemede öngörülebilirlik sağlanması ve kesinlik ilkesinin hayata geçirilmesi açısından önem taşıyan özelge sistemi bazı açılardan tartışılmaktadır. Çalışmamızda ayrıntılı olarak üzerinde durulduğu üzere, bu tartışmalı alanlar özetle aşağıdaki gibidir:

- 1- Özelgelerin; Gelir İdaresi Başkanlığı, rapor değerlendirme komisyonları ve inceleme elemanları için ne ölçüde ve hangi durumlarda bağlayıcı olduğu,
- 2- Vergi inceleme sürecinde, başka mükellefe verilmiş bir özelgenin incelenen mükellef açısından ne şekilde değerlendirileceği, ne tür hukuki sonuçlar doğuracağı, yanılma hükümlerinin bu mükellefler açısından da hukuki sonuç doğurup doğurmayacağı,
- 3- İdarenin mükellefin izahat talebini sirküler ve özelge olmak üzere iki farklı yöntemle karşılayabildiği; sirkülerle karşılanan izahat taleplerinin mükellefe vergi tarhiyatı, ceza ve gecikme faizine karşı koruma sağlamasına karşın; özelge ile karşılanan izahat taleplerinin vergi tarhiyatını engellemediği, sadece ceza ve gecikme faizi açısından koruma sağladığı,
- 4- Özelgenin izaha ihtiyaç duyulan vergisel işlem gerçekleşmeden önce temin edilmesi gerekmesine karşın, idarenin özelge taleplerini ne kadar sürede karşılayacağı hususunun kanun veya yönetmelik gibi bağlayıcı hukuk metinlerinde düzenlenmediği, idarenin

taahhüdü mahiyetinde olan ancak idareyi doğrudan bir sorumluluk altına sokmayan, mükellefe de ileri sürülebilecek bir hak tanımayan hizmet standartları tablosu ile kamuoyuna duyurulduğu,

- 5- Özelge verilebilecek konular konusunda herhangi bir sınırlama bulunmadığı, her yıl verilen özelge sayısının 6-7 binler civarında olduğu, özelgenin bazen tereddüt oluşturan bir mevzuat konusunda idarenin yorumundan ziyade vergi uygulamaları ile ilgili genel bilgi edinme mahiyetine dönüşebildiği ve bu haliyle pek çok durum için amacından uzaklaşabildiği; özelge sayısının çokluğu nedeniyle mükellefçe sunulan bilgi ve belgeler üzerinden ayrıca bir araştırma ve ayrıntılı inceleme yapılmaksızın verilen özeldelerin kalitesinin arzulanan düzeyde olmadığı.

Yukarıda yer verilen tartışmalı alanlar göz önünde bulundurulduğunda, özelge sisteminin vergilemede öngörülebilirlik ve kesinlik ilkelerine hizmet edecek şekilde yeniden tasarlanması ihtiyacı bulunduğu değerlendirilmektedir. Böyle bir tasarımda, özeldelerin gerçek anlamda idarenin yorumunu gerektiren alanlara hasredilmesi, özelge verme sürecinin sadece sunulan bilgi ve belgelere bağlı olarak değil, ayrıntılı araştırma ve incelemelere dayandırılması, özeldelerin mükellef tarafından genişletilerek konu dışındaki olaylara uygulanmasını önleyecek şekilde konunun tüm maddi unsurlarına temas etmesi, açık ve anlaşılır olması, özelgenin kendisinin izaha muhtaç olmaması, idarenin özelge taleplerini ne kadar sürede karşılamak zorunda olduğu hususunun bağlayıcı mevzuatla belirlenmesi; araştırma ve incelemeye dayanarak daha sınırlı konularda ve daha yüksek kalitede verilecek özeldeler için özelgeye göre işlem yapan mükellefin ceza ve gecikme faizi yanında vergi tarhiyatına da muhatap olmaması hususunun tartışmaya açılması gerektiği düşünülmektedir.

Kaynakça

- Acar Mustafa Gürhan, "Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuk Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ve İdare Açısından Bağlayıcılığı", *Vergi Dünyası*, Ekim 2001, Sayı 242.
- Alerie Benjamin; Datt Kalmen; Sawyer Adrian ve Weeks Greg "Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis", *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, Volume 20, Aralık 2014.
- Aykın Hasan, "Özelge Taleplerinin Cevaplanmasında Süre: Ülke Uygulamaları ve Türkiye", *Yaklaşım*, Aralık 2015

- Bayraktar, İhsan Kağan, "Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Ekim 2010, Sayı: 350.
- Chan Winnie, "The Right to Know in Tax Law", *King's College Law Review*, Vol:11, Sayı:2, 2000.
- Çelik Celal, "Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, Mayıs 2003
- Çetin Güneş, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa 2010.
- Doğrusöz A. Bumin, "Özelgelerin Cezayı Kaldırma İşlevinde Karşılaşılan Sorunlar", *Yaklaşım*, Kasım 2000, Sayı 95.
- Doğrusöz A. Bumin, "Yeni Özelge Düzeni ve Sorunları", Referans, 01.02.2010.
- Dönmez Recai, "Yükümlü Hakları Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi", *Yaklaşım*, Nisan 2004, Sayı 136.
- Egeli Halûk ve Dağ Mehmet; "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, Sayı 163.
- Erdem Tahir 6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Ersoy Adnan, "6009 sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi", *Vergi Dünyası*, Mayıs 2011, Sayı 357
- Evans Chris; Freedman Judith ve Krever Richard (Eds), *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011.
- GİB, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Gelir İdaresi Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2015.
- Gümüş Erhan, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi", *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran 2013.
- Güven Fatih ve Özel İlyas, "425 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sonrasında Özelgelerin Vergi İncelemesine Etkisi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 381, Mayıs 2013, s.80.
- Heper Fethi ve Dönmez Recai, *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003.
- Karyağdı Nazmi, "Yeni Özelge Sistemi", *Vergi Dünyası*, Mart 2010, Sayı:343.
- Karyağdı Nazmi, "Eski Özelgeler Çöpe mi?", *Vergi Dünyası*, Temmuz 2013, Sayı:383.
- Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhul, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Genişletilmiş 15. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- Kocaer Şenol, "Mükellef Aleyhine Özelgeler İptal Davası Konusu Olabilir mi?", *Yaklaşım*, Haziran 2013, sayı: 246.
- Sugurman Norman A., "Federal Tax Rulings Procedure", *Tax L Rev* 1, 1954.
- TDK, *Türkçe Sözlük*, Ankara, 2011.
- OECD, "Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note", OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, 2003.
- OECD, *Tax Administrations 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015
- Ozansoy Ahmet, "Özelge Müessesesinin Özellikleri", *Yaklaşım*, Sayı: 207, Mart 2010.

- Öncel Mualla; Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- Özyer Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2014.
- Şenyurt İdris, "Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, Eylül 2010, Sayı:349, s. 54.
- Tanrikulu Lütfi, "Özelgeler (Muktezalar) Üzerine", *Vergi Dünyası*, Sayı:163, Mart 1995.
- Tekneci Hülya, "Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi", *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2013.
- Tuncer Selahattin, "6009 sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)'de Yapılan Yeni Düzenlemeler", *Yaklaşım*, Sayı:213.Eylül 2010.
- Ürel Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta, 1.Bası, İstanbul, 2006.
- Yavaşlar Funda Başaran, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçular Platformu 8-9 Kasım 2013 Ankara, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 2015.
- Başvurulan Mevzuat:
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 18.10.1982 tarih 2709 sayılı Kanun, RG: 09.11.1982/17863 (Mükerrer)
- 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (Mülga), KT:07.06.1949, RG:15.06.1949/7233.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, KT: 04.01.1961, RG:10-12 Ocak 1961/10703-10705.
- 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, KT: 09.10.2003, RG: 24.10.2003/25269.
- 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, KT:01.11.1984, RG: 10.11.1984/18571
- Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, RG: 28.08.2010/27686
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG: 31.10.2011/28101.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG: 31.10.2011/28011.
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG: 28.03.2013/28601(Mükerrer)
- 425 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği, RG: 27.03.2013/28600
- 400 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, RG: 01.10.2010/27716
- 395 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği, RG:16.01.2010/27464.
- VUK 63 No.lu Sirküler, 02.04.2014, (www.gib.gov.tr)