

Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri



Bülent Ak
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Yeryüzünde demokratik parlamenter sistemlerin ortaya çıkması, vergi toplanması ile çok yakından ilişkilidir. Tarihte kralların istediği zaman ve istediği şekilde vergi toplamaya çalışması vergi ödeyen kesimlerde doğal olarak büyük bir dirençle karşılaşmıştır. Kralların sahip olduğu bu yetkilerin kısıtlanmaya çalışılması sonucunda, vergi toplanmasına ilişkin kurallar önceleri yurttaş haklarına ilişkin bildirelerde yerini almıştır. Ancak kralların vergi toplanmasında keyifliliğini sınırlayan gelişmeler bununla sınırlı kalmamıştır. Vergilerin kimlerden ne şekilde ve nasıl toplanacağı konusunda zamanla parlamentolar söz sahibi olmaya başlamış, bu durum parlamenter rejimlerin doğuşuna yol açmıştır.

Büyük Britanya'da vergi ödeyenlerin temsilcilerini parlamento'ya göndermesi ve ödeyeceği vergiler konusunda söz sahibi olmaya çalışmaları sonucunda "Temsilsiz vergi olmaz" ilkesi hayata geçirilmiştir. Vergi ödeyen İngiliz yurttaşları bu ilkeyi öylesine benimsemiştir ki bu ilke Amerika Birleşik Devletleri'nin kuruluşunda bile önemli bir rol oynamıştır. Amerika kıtasındaki İngiliz kolonilerinde yaşayan İngiliz göçmenler, Britanya vatandaşlarından farklı olarak doğrudan vergilendirilmemiş ve İngiliz Parlamento'su'na temsilci göndermelerine izin verilmemiştir. İngiliz egemenler çay ve benzeri günlük tüketim malları üzerinden alınan yüksek oranda vergilerle gelir kayıplarını telafi etmeye çalışmıştır. Ancak ödeyecekleri vergiler konusunda söz sahibi olmak isteyen göçmenler bu duruma daha fazla katlanmak istememiştir. Boston Limanı'nda İngiliz gemilerindeki yüksek vergili tonlarca çay, Kızılderili kılığına giren göçmenlerce denize dökülmüş, Boston Çay Partisi olarak tarihe geçen bu protesto eylemi Amerikan Bağımsızlık Savaşı'na yol açan kıvılcımlardan biri olmuştur.

Günümüzde demokratik parlamenter rejimlerde vergilendirmeye halkın temsilcilerinin içinde bulunduğu

parlamentolar tarafından karar verilmektedir. Verginin yasallığı ilkesi gereğince vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesinin parlamentodan usulüne uygun olarak çıkarılmış bir yasa ile yapılması zorunludur. Verginin yasallığı ilkesinin maddi yönünü oluşturan belirlilik ilkesi uyarınca verginin mükellefi, konusu, dönemi, matrahı, oranı gibi vergilendirmeye ilişkin asli unsurlar ile uygulamaya ilişkin esasların yasada kesin bir şekilde saptanmış olması gerekmektedir. Ancak bu ilkeler vergilendirmeye ilişkin her düzenlemenin mutlaka yasayla yapılması gerektiği anlamına gelmez. Esasen bunu gerçekleştirmek ne pratik olarak mümkündür ne de beklenen faydayı sağlar. Vergilendirmeye ilişkin olası tüm hususlara vergi yasalarında yer verilmeye çalışılması hâlinde yasa metinleri binlerce maddeden ve yüzlerce sayfadan oluşan kullanışsız bir yığına dönüşür ve ihtiyaç duyulması hâlinde kolayca değiştirilmesi de mümkün olmaz. İşte bu nedenle yasa hükümleri geneli kapsayacak şekilde soyut olmak durumundadır.

Yeni bir vergi yasası çıkarıldığında yahut mevcut yasalarda yeni bir düzenleme yapıldığında mükellefler nezdinde uygulamanın ne şekilde yürütüleceği konusunda soru işaretlerinin doğması son derece doğaldır. Aynı şekilde mükelleflerin işlemlerini vergi dairesinde gerçekleştiren personelin de ne yönde işlem yapılacağı konusunda bilgi sahibi olması gerekir. Söz konusu gereksinimler Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğlerde yapılan açıklamalar ile büyük bir ölçüde giderilir. Ancak ekonomik gelişmeleri yakından takip etmeye çalışan vergi yasaları günden güne daha karmaşık bir hâl almaktadır. Yasa hükümleri ve tebliğlerde yapılan açıklamalar bazen

mükellefin içinde bulunduğu durumu yeterince kavramayabilmektedir. Bu durumda mükelleflerin yükümlülüklerini ne şekilde yerine getirecekleri konusunda tereddüt etmeleri son derece doğaldır.

Vergi yasalarına uymaya çalışan ancak üzerine düşen ödevler konusunda tam olarak emin olamayan mükellefler için çok özel bir uygulamadan yararlanma olanağı bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, içinde bulunduğu durumu ve tereddüt duyduğu konuları yazıyla bildiren mükelleflere verdiği özelge¹ ile kişiye özel değerlendirme yaparak görüş vermekte ve yapılması gereken işlemler konusunda yol göstermektedir. Diğer taraftan vergilerin yasallığı ilkesi gereğince yürütme organı tarafından çıkarılan tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi tüm ikincil düzenlemelerin yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara aykırı olmaması gerekir. Vergi idaresi yasaların kendilerini yetkili kılmadıkları konularda, mükelleflere yasalarda açıkça yer alamayan bir yükümlülük getiremez. Bu ilke çerçevesinde vergi idaresi tarafından mükelleflere verilen özelgelerin de mutlaka yasal çizgilerin içinde kalması, yani dayanakları olan kanuna aykırı olmamaları zorunluluğu bulunmaktadır.

Mükellefe İzahat Verilmesine İlişkin Düzenlemelerin Tarihi Akışı

Ülkemizde yapılan en büyük vergi reformunun yapıtaşlarından biri olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ne gariptir ki verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde parlamentodan usulüne uygun olarak çıkarılmış bir yasa değildir. Vergi Usul Kanunu, 27 Mayıs 1960 darbesi sonrasında yasama görevini üstlenen 23 kişiden oluşan Millî Birlik Komitesi tarafından 4 Ocak 1961 tarihinde kabul edilmiştir. Kabul edilen bu kanunun 1-188'inci maddeleri 10 Ocak,

¹ Çok uzun yıllar boyunca bu kavramı karşılamak üzere Arapça kökenli mukteza sözcüğü kullanılmıştır.

189-334'üncü maddeleri 11 Ocak ve en nihayetinde 335-417'nci maddeleri 12 Ocak 1961 tarihinde resmi gazetede tefrika şeklinde yayımlanarak 1 Ocak 1961 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.ⁱⁱ

Kanunun yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana mükelleflerin tereddüte düştüğü konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkı mevzuatımızda yer almış ve uygulanmıştır.ⁱⁱⁱ

Mükelleflerimiz bu çerçevede yıllar yılı Maliye Bakanlığı'nın gerek merkez teşkilatından gerekse taşra teşkilatından özgelge almışlardır. Ancak Bakanlık merkezinden bilgi istenilmesi halinde, mükellefin vergi kaydının bulunduğu ilin Defterdarlığı ile ayrıca yazışma yapılması gerekmesi, bilgi verilmesinde gecikmeler doğması ve gereksiz yazışmalar yapılması gerekçe gösterilerek sorunların daha kısa süre içinde çözümlenebilmesi için 1 Ocak 1989 tarihinden geçerli olmak üzere mükelleflere özgelge vermeye Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır.^{iv}

Uygulama uzun yıllar bu şekilde sürdükten sonra yayımlanan bir genel tebliğde bazı durumlarda aynı konuya ilişkin olarak her bir mükellefe ayrı ayrı özgelge verildiği, bu işlemlerin hem mükelleflerin hem de bakanlığın iş yükünü artırdığı, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen özgelgelerden özellik arz edenlerin periyodik olarak sirküler hâlinde yayımlanacağı açıklamasına yer vermiştir.^v Ancak yasal bir dayanak olmaksızın tebliğ yayımlamak suretiyle bakanlığın sirküler yayımlayabileceği yönünde bir düzenleme yapılması ve sirkülerlerin hukuki mahiyetinin ne olduğu tartışma konusu olması üzerine, söz konusu uygulamaya ilişkin olarak yasal düzenleme eksikliği kısa süre içerisinde giderilmiştir.^{vi}

Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından 2008 yılında başlatılan bir proje ile uygulama baştan aşağı gözden geçirilmiş ve sistemi revize etmek üzere proje hedefleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:¹

- Mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek
- Başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması
- Mükellef nezdinde muhatabı teke indirmek
- İnternette yayın yoluyla şeffaflık sağlamak
- Mevzuatın açık ve anlaşılabilir olmasını sağlamak
- Mükellefin uyum maliyetini azaltmak
- İdarenin iş yükünü hafifletmek
- Bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak
- Gelen özgelge taleplerinden hareketle genel düzenleyici işlem yaparak özgelge başvurusu sayısını azaltmak
- Kurumsal hafızayı oluşturmak

Proje 2010 yılında tamamlanarak yayımlanan bir tebliğle^{vii} kısmen de olsa hayata geçirilmeye çalışılmış, konuya ilişkin yasal düzenleme eksikliği 6009 Sayılı Kanun^{viii} ile yapılan düzenlemelerle giderilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 413 ve 369'uncu maddelerinde reform niteliğinde değişikliğe gidilmiş ve konuya ilişkin yasal düzenlemeler günümüzdeki şeklini almıştır. Bu yasal düzenlemeye uygun olarak çıkarılan Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair

ⁱⁱ Vergi Usul Kanunu; 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı, 11.01.1961 Tarih ve 10704 Sayılı, 12.01.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

ⁱⁱⁱ Vergi Usul Kanunu, Madde 413

^{iv} 188 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20.12.1988 Tarih ve 20025 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^v 315 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 30.04.2003 Tarih ve 25094 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

^{vi} Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde, 4962 sayılı Kanunun 17/A-b maddesiyle yapılan ibare değişikliği ile sirküler sözcüğü madde metnine eklenmiş olup, 07.08.2003 Tarih ve 25192 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

^{vii} 395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 16.01.2010 Tarih ve 27464 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^{viii} 6009 Sayılı Kanun, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yönetmelik ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.^{ix} Söz konusu yasal düzenlemeler, yönetmelik hükümleri ve çıkarılmış tebliğler^x çerçevesinde uygulama aşağıdaki şekilde yürütülmektedir.

Özelge İçin Başvurulacak Makam

Gelir İdaresi Başkanlığı, toplanılan vergi gelirleri açısından görece önemli ve büyük görülen 29 ilde vergi dairesi başkanlığı^{xi} olarak, diğer illerde ise defterdarlık şeklinde örgütlenmiştir. Özelge taleplerinin doğrudan başkanlığa yapılması mümkün olmayıp taşrada belirtilen bu birimlere başvurulması gerekmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin özelge talepleri gelir vergisi veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetin bulunduğu ildeki vergi dairesi başkanlıklarına yapılmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde ise söz konusu başvuru defterdarlıklara yapılmaktadır.^{xii} Sürekli mükellefiyeti bulunmayan diğer mükellef veya vergi sorumlularının ise özelge temin etmek için ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu ildeki vergi dairesi başkanlıkları yoksa defterdarlıklara başvurmaları gerekmektedir. Ülkemizde ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurabilecektir.

Özelge Talebinde Bulunabilecek Olanlar

Yasa hükmünde sadece mükelleflerin özelge talebinde bulunabilmesi öngörülmüştür. Oysa vergi kanunlarında yer alan ödevler sadece mükelleflere düşmez. Vergi sorumluları verginin ödenmesi açısından vergi dairesine karşı sorumlu tutulmuştur. Ayrıca küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiliği

olmayan kuruluşların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde, bunlara düşen ödevler de kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Yönetmelikle yapılan düzenleme ile söz konusu sıkıntılar giderilmiş olup mükellef ve vergi sorumlularının yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talep edebilecektir. Ayrıca mükellef ve vergi sorumlularının vefat etmiş olması hâlinde, bunların mirasçılarının üzerlerine düşen görevlerin yerine getirilmesi için özelge istemeleri imkan dâhilindedir.^{xiii}

Özelge Verilmeyen Durumlar

Vergi idaresinin mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken yaşadıkları tereddütleri gidermek üzere onları aydınlatmak ve yapacakları işlemler konusunda yol göstermek gibi bir görevi olmasına karşın, yasal veya idari açıdan sakınca gördüğü bazı durumlarda özelge vermekten kaçınılabilmektedir.^{xiv}

Vergi Mahremiyetini İhlal Eden Durumlar

Maliye Bakanlığı personelinin görevlerini yaparken edinmiş olduğu mükelleflerin vergiye yönelik bilgilerinin güvenliği ve mahremiyeti konusunda çok hassas ve dikkatli bir şekilde davranmaları beklenir. Kanunla belirlenmiş çok istisnai durumlar haricinde söz konusu bilgilerin açıklanması ve şahsi çıkar elde edecek şekilde kullanımı suçtur. Bu nedenle mükelleflere, üçüncü kişilerin vergisel durumları hakkında bilgi vermek ve açıklamalarda bulunmak mümkün değildir.

Vergi İncelemesinde Olan Konular

Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri sonucunda mükellef tarafından yapılan işlemleri düzenledikleri vergi inceleme raporunda eleştirmesi hâlinde, söz konusu raporların yasalara, tebliğlere, sirkülerlere ve muktezalara uygunluğu rapor değerlendirme

^{ix} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik 28.08.2010 Tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^x Konuya ilişkin olarak sırasıyla 400 ve 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri yayımlanmıştır.

^{xi} 29 İlde Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kurulmasına Dair 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 06.07.2005 Tarih ve 25867 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^{xii} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 10

^{xiii} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 9

^{xiv} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 8

komisyonlarınca zaten gözden geçirilmektedir. Vergi inceleme raporunda hatalı bir değerlendirmenin olması hâlinde söz konusu hatalar usulüne uygun olarak düzeltilmektedir. Bu nedenle hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerin incelemeye konu olan işlemlere ilişkin özelge talepleri karşılanmaz ve yapılan incelemeye müdahale edilmez.

Yargıya İntikal Etmiş Konular

İdare tarafından yapılan vergisel bir işleme karşı mükellef tarafından dava açılmış ise özelge verilmesi olanağı ortadan kalkar. İdarenin yargı kararlarına uyma zorunluluğu bulunduğu için davanın sonucu beklenir ve mahkeme kararına göre işlem yapılır.

Somut Olmayan Varsayıma Dayalı / Teorik Konular

Mükelleflerin somut bir olaya dayanmayan, varsayıma dayalı soyut bilgi ve açıklama talepleri de karşılanmaz. Örneğin arsa sahibi bir gerçek kişinin arsasını kat karşılığında müteahhide vermeyi düşündüğünü varsayalım. Arsa sahibinin "Arsamı kat karşılığında müteahhide verirsem ne şekilde vergilendiririm?" şeklindeki özelge talebi, somut bir olaya dayanmadığı için karşılanmaz. Ancak arsa sahibi bu yöndeki düşüncesini hayata geçirmek üzere harekete geçmişse, örneğin bir sözleşme imzalayarak arsasını müteahhide teslim etmişse görüş talebinde bulunması artık imkân dâhilindedir.

Meslek Odalarının Üyeleri İçin Bilgi İstedigi Konular

Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamaz.

Ancak bu kuruluşlar vergilendirme ile ilgili konularda üyelerini bilgilendirmek üzere özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilir. Bu görüşlere uygun davranmak mükelleflere hukuken herhangi bir koruma sağlamaz. Bu durumda olan mükelleflerin her birinin ayrı ayrı başvuruda bulunup özelge alması gerekir.

Vergisel İşlemlerin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Başvurular

Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde çıkarılan yönetmelikle yapılan düzenlemeyle, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruların özelge kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.^{xv} Ancak işin ilginç tarafı somut olaylara dayanmayan teorik konulara yani henüz gerçekleşmemiş işlemlere ilişkin özelge verilmesi de mümkün değildir.^{xvi} Yönetmeliğin her iki hükmünün bir arada değerlendirilmesi durumunda, yetkili makamlar tarafından özelge verilmesi olanağının kalmadığı görülmektedir. Oysa mükelleflerimiz uygulamada öteden beri önce işlemlerini gerçekleştirmekte, ardından vergi uygulamalarıyla ilgili olarak kararsız kaldıklarında, vergi idaresinden bir özelge ile aydınlatılmayı talep edebilmektedir.

Mükelleflere aldıkları özelge doğrultusunda hareket etmeleri durumunda vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bu doğrultuda mükelleflerin aldıkları özelgeye göre hareket edebilmeleri amacıyla gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gereken süre henüz geçirilmemiş olmalıdır. Aksi takdirde alınan özelgeye uygun davranma olanağı kalmayacaktır.

^{xv} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 8/2-e

^{xvi} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 8/2-ç

“Başvurunun yapılması ve cevabi yazının hazırlanması için gereken süre de göz önünde bulundurulmak kaydıyla, mükellefin bu sürenin sonuna kadar özelge talep edebilmesi ve üzerine düşen yükümlülükleri ne şekilde yerine getireceğine dair bir görüş verilmesinin mümkün olması gerekir.”

Burada önemli olan husus, gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin ne zaman yerine getirileceğidir. Dolayısıyla özelge verilmemesi için dikkate alınması gereken tarih olarak işlemlerin gerçekleştirildiği tarih değil, gerçekleştirilen bu işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirileceği tarih dikkate alınmalıdır. Yani özelge talebinin gerçekleşen işlemlere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin sürelerin bitiminden önce yapılabilir olması gerekir. Örneğin bir gerçek şahsın, “Elimde bir miktar para var. Hangi yatırım aracına yatırım yaparsam nasıl vergilendiririm?” şeklindeki sorusuna somut olaylara dayanmadığı için yanıt verilmez. Ancak söz konusu şahsın borsada hisse senedi satın aldığını ve yılı içerisinde beyan sınırını aşacak şekilde kâr payı elde ettiğini ancak üzerine düşen vergisel yükümlülükler konusunda tereddüde düştüğünü varsayalım. Yönetmelik hükmünün lafzına bakılacak olursa, yatırımcının kâr payını tahsil etmek suretiyle vergisel işlemleri (vergiyi doğuran olay) gerçekleştirilmesi nedeniyle,

kendisine özelge verilmemesi icap eder. Oysa mükellefin elde ettiği beyan sınırını geçen kâr payının gelir vergisi beyannamesi ile beyanı için izleyen yılın Mart ayının başından 25’inci günü akşamına kadar süresi vardır.

Şahsi kanaatime göre, başvurunun yapılması ve cevabi yazının hazırlanması için gereken süre de göz önünde bulundurulmak kaydıyla, mükellefin bu sürenin sonuna kadar özelge talep edebilmesi ve üzerine düşen yükümlülükleri ne şekilde yerine getireceğine dair bir görüşün verilmesinin mümkün olması gerekir. Dolayısıyla yönetmelikte yer alan ifade zaafının ilk fırsatta giderilerek yaptığımız açıklamalar çerçevesinde düzeltilmesinde yarar bulunmaktadır. Ancak şu hususu da eklemek gerekir: Bazı OECD üyesi ülkelerde peşin vergi muktezalari^{xvii} denilen uygulamada, mükellefler işlem yapmadan önce yazılı olarak başvuruda bulunarak yapacakları işlemler hakkında ayrıntılı bilgileri vergi idaresine bildirmekte, vergi idaresi tarafından konu değerlendirilerek mükellefin yapacağı işlem sonucunda karşı karşıya kalacağı vergisel durum yazılı olarak mükellefe bildirilmekte ve bu şekilde verilen özelgeler vergi uygulamacılarını bağlamaktadır.²

Vergi Hatalarına İlişkin Düzeltme ve Şikâyet Yoluyla Başvuru Talepleri

Vergilendirmeye ilişkin işlemler gerçekleştirilirken çeşitli hatalar yüzünden zaman zaman mükelleflerden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmekte veya alınmaktadır. Mükellefler söz konusu vergi hatalarının farkına varmaları hâlinde vergi dairesinden bunların düzeltilmesini bir yazıyla isteyebilmektedir. Mükellefin başvurusunun incelenmesi sonucunda

^{xvii} Advance tax ruling

yapılan talebin yerinde görülmesi hâlinde vergi dairesince gerekli düzeltme işlemleri yapılmaktadır. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilen mükellefler, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunabilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın da talebi uygun bulmaması hâlinde mükellefe tekrar yargıya gitme yolu açılmaktadır. Kendine özgü bir işleyiş süreci olması nedeniyle vergi hatalarının düzeltilmesi ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla yapılan başvurulara ilişkin özelge verilmesi mümkün değildir.

Maliye Bakanlığına Yetki Alanına Giren Konular

Maliye Bakanlığı'na uygulamanın saptanmasına dair yetki verilen mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi konulara ilişkin özelge talepleri karşılanmayacaktır.

Bilgi ve Belge Eksiklikleri

Özelge talebinde bulunan şahsın kimliğinin belirlenememesi, mükelleften talep edilen ek belge ya da bilgilerin zamanında verilmemesi gibi durumlarda özelge talebi reddedilebilir.

Özelge için Başvuru Şekli

Vergi idaresi özelge taleplerini daha hızlı ve sağlıklı olarak değerlendirebilmek için başvuruda bulunan mükelleflerden kimlik, iletişim ve mükellefiyetine ilişkin bilgiler ile tereddüte düşülen konunun özetini içeren standart bir form doldurulmasını istemektedir. Başvuruların Özelge Talep Formu³ denilen bu formun doldurulması suretiyle yapılması zorunludur. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yer alan bu form kullanılmaksızın yapılan özelge talepleri kabul edilmemektedir. Ayrıca söz konusu forma görüş istenilen konuya ilişkin belgeler ile gerekli

bulunması durumunda başvuru sahibinin yetki belgelerinin de eklenmesi gerekir. Diğer taraftan e-posta yoluyla veya internetten yapılan başvurulara yanıt verilmemektedir.

Özelge Taleplerinin Değerlendirilmesine İlişkin Süreç

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar ilk aşamada kendilerine gelen özelge taleplerini; özelge talep edebilecekler, talep edilecek konular ve talep edilecek makam yönünden gereken şartları taşıyıp taşımadıkları açısından bir ön değerlendirmeye tâbi tutar. Düzenlemelere aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirimde bulunulur.^{xviii}

Özelge talebinin geçerli olduğunun saptanması durumunda ise özelge talep formu ve ekleri taranarak Özelge Otomasyon Sistemi'ne aktarılır. Mükellefe verilecek özelgenin hazırlanmasına ilişkin tüm işlemler bu sistem içinde elektronik ortamda gerçekleştirilir. Sistem dışında özelge hazırlanması mümkün değildir.

Sonraki aşamada özelge talep edilen konuyla ilgili olarak daha önce verilmiş bir özelge bulunup bulunmadığına bakılır. Özelge istenilen konu ilk kez gündeme geliyorsa ve bu konuda daha önce özelge verilmemiş ise, taşra birimi olan Vergi Dairesi Başkanlığı'nın veya Defterdarlığın bu konuya ilişkin olarak özelge verme yetkisi yoktur. Bu durumda bu birimler tarafından bir özelge taslağı hazırlanır ve sistem üzerinden değerlendirilmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde mükelleflerin özelge taleplerini değerlendirmek üzere bir komisyon kurulmuştur. Komisyon gerek duyulması

hâlinde mükelleflerin tümünü aydınlatmak ve uygulamaya yön vermek üzere sirküler yayımlamak yetkisine de sahiptir. Oy çokluğu ile karar alan komisyon, taşra birimlerinden gelen özelge taslaklarını değerlendirerek aynen veya değiştirerek onaylar. Komisyon tarafından onaylanan özelgeler, otomasyon sistemi üzerinden ilgili birimlere gönderilir ve imzalanarak mükellefe verilir. Daha sonra bu özelgeler, benzer yönde gelebilecek özelge talepleri için emsal oluşturmak üzere sistemde Emsal Özelge Havuzu denilen bir veri tabanına kaydedilir. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özelgeleri görmeleri sağlanır. Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar; komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı içeriğe sahip bir özelge talebinde bulunulması hâlinde, emsal özelge havuzundan yararlanmak suretiyle, başkanlıktan izin almaksızın kendileri özelge verebilir.

Verilen Özelgeyi Geçersiz Kılan Unsurlar

Verilen özelgeler, özelgenin talep edildiği ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte olan kanunlar çerçevesinde geçerlidir. Olayın gerçek mahiyetinin mükellefin özelge talebinde belirttiği hususlardan farklı olduğunun anlaşılması ve özelge talep formunda ve eklerinde yer alan bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi durumunda verilmiş olan özelge geçersiz olacaktır.

Özelge Alan Mükelleflerin Sağladığı Avantajlar

Mükelleflerin aldıkları özelgeye uygun olarak aynen kendilerine yapılan açıklamalar doğrultusunda hareket ettikten sonra, özalgede yapılan açıklamaların daha sonradan yanlış olduğunun ortaya çıkması veya

kanunun uygulama şeklinin değişmesi halinde, mükellef yanıltılmış olduğu için kendisine vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.^{xix} İlk bakışta idarenin yanlış görüş vermesi olağan gözükmebilir. Ancak özelge sadece vergi idaresinin kanun hükmünden ne anladığını ve nasıl uygulama yapacağını ortaya koyan bir görüşten ibarettir. Söz konusu görüş idareyi tam olarak bağlamakla birlikte, yapılmakta olan vergi incelemeleri sırasında farklı yönde yapılan değerlendirmeler sonucunda iptal edilmesi de söz konusu olabilmektedir.

Vergi inceleme elemanları mükelleflerin ödenmesi gereken vergiler konusunda ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediği açısından vergi incelemesi yapmaktadır. İnceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak konularla ilgili olarak mükellefler özelge ibraz edebilir. Bu durumda inceleme elemanının özelgeyi inceleme tutanağına dâhil etmesi gerekir. İnceleme elemanı tarafından düzenlenecek raporda ise, söz konusu özelgenin mükellefin vergisel durumuna açıklık getirip getirmediği ve mükellef lehine dikkate alınıp alınmayacağı değerlendirme konusu yapılmak durumundadır.^{xx}

Mükelleflerin yetkili makamlar tarafından kendilerine verilmiş bulunan özelgeleri inceleme elemanına ibraz edebileceği hususu açıktır. Ancak mükellefle aynı durumda olan başka mükelleflere verilmiş özelgelerin de inceleme elemanına sunulabileceği ve değerlendirmeye alınacağı düşünülmeyle birlikte konuya ilişkin olarak vergi idaresi tarafından açıklık getirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan vergi denetim elemanları mükelleflere verilmiş olan bu özelgeler ile bağlı değildir. Yani özalgede yer alan

^{xix} Vergi Usul Kanunu, Madde 369

^{xx} Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 18/2

görüşe aykırı olarak rapor düzenleyip başka bir yönde yorum yaparak mükellef nezdinde vergileme yapılmasını isteyebilir.^{xxi} Bu durumda uzun ve karmaşık bir süreç işlemeye başlar.^{xxii} Vergi inceleme raporları öncelikle Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından okunmaktadır. Özelgeye aykırı olarak yazılan vergi inceleme raporuyla ilgili olarak bu aşamada bir çözüm yolu bulunamaz ise bir sonraki aşamada konu Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'na aktarılmaktadır.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanını haklı bularak özalgede hata bulunduğu sonucuna ulaşır ise bu komisyon üyelerinden üçü ile özalgelyi veren komisyonun üyelerinden ikisinin bir araya geleceği bir komisyon oluşturulmakta ve herkesi bağlayacak olan nihai kararı bu komisyon vermektedir. İşte bütün bu süreç sonunda çok istisnai olsa da verilmiş bulunan özalgelerin iptal edilmesi söz konusu olabilir. Diğer taraftan vergilendirilen kesimlerin gösterdiği toplumsal direnç, buna bağlı olarak baskı gruplarının harekete geçmesi, ardı ardına gelen olumsuz yargı kararları ve benzeri nedenlerle idare bazen uygulamanın yönünü değiştirmek zorunda kalabilir.

Bu açıklamalar çerçevesinde mükelleflerin vergisel durumuna ilişkin almış oldukları özalgelye uygun davranmakla birlikte, alınan özelge daha sonradan iptal edilirse yahut uygulama tarzında değişiklik olursa mükellef adına gereken vergi tarhiyatları yapılarak sadece vergi aslı aranacak olup mükellef yanıltılmış olduğundan kendisine vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Sirkülelere Uygun Davranan Mükelleflerin Sağladığı Avantajlar

Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken karar vermekte zorlanıp görüş ve açıklama istediklerinde, Gelir İdaresi Başkanlığı kendisinden istenen açıklamaları özelge ile yanıtlandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilmektedir.^{xxiii} Yayımlanan sirkülerde yapılan açıklamalar doğrultusunda davranan mükellefler, gerçekleştirdikleri vergisel işlemlere ilişkin olarak doğal olarak herhangi bir eleştiri ile karşılaşmamaktadır.

Diğer taraftan idarenin bir hükmün uygulanma tarzı konusunda genel tebliğ veya sirkülerde daha sonradan değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi hâlinde, oluşan yeni görüş genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz.^{xxiv} Bu yasal düzenleme sirkülelere uygun şekilde hareket eden mükelleflere hukuki güvence sağlamak amacıyla yapılmış olup madde gerekçesindeki açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:⁴

"...Yapılması öngörülen düzenlemenin amaçlarından birisi de idarede istikrar ve vergide öngörülebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde, mükelleflerin yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler vasıtasıyla oluşturdukları görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları nedeniyle geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir tarhiyat yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamalarını sağlamaktır.

^{xxi} Vergi Usul Kanunu, Madde 140/5

^{xxii} Vergi Usul Kanunu, Madde 140/6

^{xxiii} Vergi Usul Kanunu, Madde 413

^{xxiv} Vergi Usul Kanunu, Madde 369

Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulandığı üzere, hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de hukuk normlarında bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, hukuk normlarının ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini ve uygulanmasını gerektirir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir kanun hükmünde değişiklik yapılmadığı sürece idarece, belirli bir dönemde oluşturulmuş bir görüş ve kanaatin sonradan değişmesi, mükellefler bakımından öngörülebilmesi mümkün olmayacağından, salt görüş ve kanaat değişikliğine bağlı olarak geriye dönük vergi tarh edilmesi de doğru olmayacaktır...”

Buna göre, mükelleflerin yayımlanmış olan sirkülere uygun olarak hareket ettikten sonra, idarenin sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle bir hükmün uygulanma tarzı konusunda görüşünü sonradan değiştirmesi durumunda, mükellef adına geçmişe yönelik olarak tarhiyat yapılması mümkün olmamalıdır. Diğer taraftan vergi denetim elemanları başkanlık tarafından yayımlanmış sirkülere uymak durumundadır. Yani yapılan vergi incelemelerinde sirkülere aykırı bir rapor yazılması imkânı yoktur. Denetim elemanı başka bir yönde yorum yaparak mükellef nezdinde vergileme yapılmasını isteyemez. Ancak denetim

elemanı sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varması durumunda, bu konuyu bağlı olduğu birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenleyeceği bir rapor ile bildirebilir.^{xxv}

“Sirkülerin özelgeye oranla mükelleflere daha üst düzeyde bir koruma sağladığı anlaşılmaktadır. Özelgeye uygun davranan mükellefler, özelgenin yanlış olduğunun ortaya çıkması hâlinde vergi aslını ödemek durumunda kalmakta, ancak vergi cezası ve gecikme faizi ödemesinden kurtulmaktadır. Buna karşın sirkülere uygun davranan mükellefler, daha sonradan sirkülerin değişmesi hâlinde geçmişe yönelik olarak herhangi bir vergi tarhiyatı ile karşılaşmamaktadır.”

Bu çerçevede sirkülerin özelgeye oranla mükelleflere daha üst düzeyde bir koruma sağladığı anlaşılmaktadır. Özelgeye uygun davranan mükellefler, özelgenin yanlış olduğunun ortaya çıkması hâlinde vergi aslını ödemek durumunda kalmakta, ancak vergi cezası ve gecikme faizi ödemesinden kurtulmaktadır. Buna karşın sirkülere uygun davranan mükellefler, daha sonradan sirkülerin değişmesi hâlinde geçmişe yönelik olarak herhangi bir vergi tarhiyatı ile karşılaşmamaktadır. Dolayısıyla bu mükelleflerin vergi cezası ve gecikme faizinin yanı sıra vergi aslını da ödemeleri söz konusu değildir.

^{xxv} Vergi Usul Kanunu, Madde 140/5

Ancak şunu da eklemek gerekir ki bazen sirkülerlerde yapılan açıklamaların amacını aşarak düzenleme mahiyetini kazanması hâlinde, durumdan zarar gören mükellefler tarafından iptal davasına konu edilerek sirkülerlerin iptallerine karar verilebilmektedir. Bu durumda yukarıda belirtilen kurala aykırı olarak, yargı kararı uyarınca iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütülmesi gerekecektir.

Özelgelerin Bağlayıcılığı ve Dava Konusu Yapılabilmesi

Özelgeler niteliği itibarıyla vergi idaresinin yasaların ne şekilde uygulanacağına ilişkin mükellefin şahsına özel olarak verdiği görüşlerdir. Mükellefin içinde bulunduğu duruma göre verilen bu görüşlerin bazen mükellefi rahatlatarak şekilde gelmesi söz konusu olduğu gibi, bazen de mükellefi olumsuz yönde etkileyecek bir şekilde gelmesi ihtimal dâhilindedir.

Mükellefe verilen özelgenin vergi idaresini tam olarak bağlamakla birlikte mükellefin kendisini bağlamadığı düşünülür. Ancak gerçek durum tam olarak böyle değildir. Mükellefin aldığı özelgede kendisine yapılan açıklamalar doğrultusunda davranmaması hâlinde, vergi idaresinin bakış açısına göre yasalara aykırı bir davranış sergilenmiş olacaktır. Uygulamada mükelleflerin özelge talebinde bulunması hâlinde, gerçek durumun tespiti için çoğu zaman vergi dairesinden bilgi istenilmesi ve yazışma yapılması gereği doğar. Ayrıca özelge verildikten sonra verilen özelgenin bir örneği mutlaka mükellefin dosyasına konulur. Diğer taraftan özelgede yapılan açıklamalar çerçevesinde taşra birimleri tarafından yapılacak işlemler varsa bu işlemler taşra birimlerine verilmiş emir ve talimat niteliğindedir ve yapılacak işlemler takip edilir.

Ancak mükelleflerin kendilerine verilen özelgelere uygun şekilde davranıp davranmadığının kontrol edilmesine yönelik herhangi bir düzenleme veya sistematik bir takip sistemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, olayına özgü olarak işlemleri gerçekleştiren memurların inisiyatifine göre yahut rutin olarak yapılan incelemelerde mükelleflere verilen muktezalarda yer alan açıklamalara uygun davranılıp davranılmadığının kontrol edilmesi ihtimal dâhilindedir.

Mükellefin aldığı özelgede yapılan açıklamalar çerçevesinde davranmadığının vergi idaresince saptanması durumunda, özelgeye uyulmaması nedeniyle değil, fakat yasalara uyulmadığı gerekçesiyle mükellefin durumuna uyan yaptırımların uygulanması yoluna gidilir. Ancak idarenin her türlü eylem ve işlemleri yargı denetimine açıktır. Mükellefin yapılan işlemlerin yasalara aykırı olduğu iddiasıyla dava açması durumunda, özelgede yer alan görüşün yasalara uygunluğu ve hüküm ifade edip etmeyeceği yapılan yargılama sonucu ortaya çıkan nihai karara göre belirlenir. Başlangıçta yargı organları tarafından çelişkili kararlar verilse dâhi zamanla kararlar belirli bir yönde istikrar kazanmaya başlar ve uygulama tüm mükellefler açısından belirgin hâle gelir.

Diğer taraftan mükelleflerin talep ettiği özelgenin kendi beklentilerinden aksi yönde yani mükellefi olumsuz yönde etkileyecek bir şekilde gelmesi durumunda, vergi yargısında oturmuş içtihatlar göre özelgeler dava konusu yapılamaz. Ancak bu durumda mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname verip dava açma yoluna gitmeleri olanağı bulunmaktadır. Beyan esasının özelliği gereği, vergi hataları hariç olmak üzere, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bunun üzerinden hesaplanan vergilere

karşı dava açmaları mümkün değildir.^{xxvi} Fakat hukukun genel ilkelerinden hareketle, ihtirazi kayıtlı beyan vergi hukukunun uygulanmasında yerini almıştır. Bu çerçevede mükellefler kendilerine verilen özelge çerçevesinde hareket ederek beyanda bulunup ardından yapılan açıklamalardan yasalara aykırı olduğunu düşündükleri hususlar için dava açabilirler.

Vergi Denetim Elemanlarının Yetkilerinin Kısıtlanmasına Yönelik Düzenlemeler ve Doğurduğu Sonuçlar

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonraki yaklaşık elli yıllık uygulama süresince, vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler esnasında yönetmelik, genel tebliğ, genelge gibi ikincil mevzuatı ve mükelleflere verilmiş bulunan özelgeleri dikkate alacakları yönünde zorlayıcı herhangi bir yasal düzenlemeyle karşılaşılmaamıştır. Bu çerçevede inceleme elemanları yaptıkları incelemeler sırasında, idarenin herhangi bir etkisi altında kalmaksızın kendilerini doğrudan doğruya kanun hükümleriyle bağlı olarak saymış, kanun hükmünden ne anlaşılması ve ne şekilde uygulama yapılması gerektiğini kendileri yorumlamışlardır. Bu süreç boyunca inceleme elemanlarının zaman zaman genel tebliğlerde yapılan açıklamalara veya mükelleflere verilmiş bulunan özelgelerde yer alan görüşlere aykırı inceleme raporları düzenledikleri görülmüş olup bu durum vergi idaresinde yetki karmaşasına ve uygulamanın yürütülmesinde iki başlılığa neden olmuştur.

Vergisel işlemlerini yerine getirirken titizlenen, yayımlanan genel tebliğlerde veya aldıkları özelgelerde yer alan açıklamalara uygun hareket eden mükelleflerin, daha sonradan inceleme elemanları tarafından tenkit edilmesi,

mükellef nezdinde devletin güvenilirliğini ve ciddiyetini derinden sarsmıştır. Ayrıca her denetim elemanının bağımsız olarak çalışıyor olması nedeniyle, çoğu zaman belirli bir konuya ilişkin anlayış ve yorumlar kişiden kişiye değişir hâle gelmiş, inceleme elemanlarının kendi arasında dahi uygulama birliğinin sağlanmasında zorluklar çekilmiştir.

Diğer taraftan hazineci yaklaşımla hareket eden bazı denetim elemanları, yaptıkları incelemeler sırasında vergi kanunlarında yer alan hükümleri zorlayacak şekilde yorumlayarak mükellefleri yargı mercilerinde hak arayışına itmiştir. Mükellefler tarafından açılan davaların sonuçlarına ilişkin istatistikler ise maalesef denetim elemanları açısından pek memnun edici olmamıştır. 6009 Sayılı Kanun'la^{xxvii}, Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140'inci maddesinde yapılan düzenlemeler ile vergi incelemelerinde bir dönem kapanmış, yeni bir dönem açılmıştır. Bu çerçevede incelemede uyulacak esaslar gözden geçirilmiş, vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve yukarıda sayılan düzenlemelere ek olarak özelgelere uygunluğu yönünden de değerlendireceği belirtilmiştir.

Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğde^{xxviii} yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

"... Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla

^{xxvi} Vergi Usul Kanunu, Madde 378

^{xxvii} 6009 Sayılı Kanun, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^{xxviii} 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.03.2013 Tarih ve 28600 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelve ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özelvege yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelvege yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelvege ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş en güncel özelvege olması gerektiği tabiidir.”

Ancak yapılan yasal düzenlemeyi açıklamak üzere yayımlanan yukarıda belirtilen bu tebliğ yeterli olmamış, bu defa da ardından söz konusu tebliğe açıklık getirmek üzere bir de sirküler^{xxix}

yayımlamak durumunda kalınmış olup, sirkülerde ise aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir:

“ (...) Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanun'un 413'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır. 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 olduğu tabiidir.”

Vergi denetim elemanlarının yetkilerinin kısıtlanmasına yönelik olarak yukarıda yer alan bu düzenlemeler ve sonuçları aşağıda değerlendirilmektedir.

Kararname, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ ve Sirkülere Aykırı İnceleme Raporları

Yasal düzenlemede de çok açık bir şekilde belirtildiği üzere artık inceleme elemanlarının kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu yazmaları mümkün değildir. Ancak denetim elemanlarının bu düzenlemelerde vergi kanunlarına aykırılık olduğu görüşüne varmaları hâlinde, bu durumu değerlendirilmek üzere düzenledikleri bir raporla bağlı buldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildireceklerdir.

Özelgelere Aykırı Rapor Yazılması

Yasal düzenlemelere göre inceleme elemanlarının artık kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu yazmaları mümkün değildir. Ayrıca

her ne kadar özelgelere aykırı rapor yazılabilecekmiş gibi görünmekte ise de bunun gerçekleşebilmesi hiç de kolay olmayacaktır. İnceleme elemanının özelve aykırı rapor yazabilmesi için kendi görüşünün doğruluğu ve vergi idaresi başkanlığının görüşünün yanlış olduğu konusunda, sırasıyla önce Rapor Değerlendirme Komisyonu'nu, ardından Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'nu ve en nihayetinde Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile özelve veren komisyonun üyelerinden oluşan Karma Komisyonu ikna etmesi gerekecektir. Bunun ne derece imkân dâhilinde olduğu tartışma konusudur.

Mükelleflere Başka Mükelleflere Verilen Özelgelerden Yararlanma Olanağı

Özelgeler çok uzun yıllar boyunca mükellefin içinde bulunduğu duruma özel olarak verilen görüşler olarak ele alınmış ve sadece özelve alan mükellef açısından bir anlam ifade etmiştir. Aynı durumda olan mükellefler, başvuruda bulunup aynı yönde özelve almadıkları sürece, ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması yönündeki mükellefi rahatlatan uygulamalardan yararlanamamıştır. 6009 Sayılı Kanun'la yapılan yasal düzenlemede rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve ikincil düzenlemelerin yanı sıra özelve uygunluğu yönünden de değerlendireceği hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğde ise, yasa hükmünde kısıtlayıcı yönde bir hüküm bulunmadığından inceleme raporları değerlendirmeye tâbi tutulurken adına rapor düzenlenmiş mükellefe verilmiş özelveyle sınırlı kalınmayacağı, konuya ilişkin olarak başka mükelleflere verilmiş bulunan özelveğin de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Böylece mükelleflerin aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilmiş bulunan özelveğlerden yararlanmasının önü açılmıştır. Dolayısıyla aynı durumda olan mükellefler arasında eşitliği sağlayan bu düzenlemenin, mükellef hakları ve verginin belirginliğinin artırılması açısından ileri yönde atılmış bir adım olarak kabul edilmesi gerekir. Diğer taraftan, bu uygulama ile aynı yönde görüş almak üzere her bir mükellefin ayrı ayrı başvuruda bulunmasına gerek kalmayacak, idarenin iş ve işlem yoğunluğu azaltılabilecektir. Ancak mükellefin durumuna emsal olarak alınan özelveğin hatalı bulunduğu kanaatine varılması durumunda, bu defa öngörülen prosedüre göre işleyen sürecin sonunda söz konusu özelve iptal edilecek ve hiçbir mükellefin yararlanma olanağı kalmayacaktır.

Hukuka Aykırılık İddiaları ve Yapılan Değerlendirmeler

Vergi denetim elemanlarının yetkilerinin kısıtlanmasına yönelik olarak yukarıda yer alan bu düzenlemeler bazı akademisyenler tarafından olumlu görülerek özelveğin inceleme elemanlarını bağlamamasının sakıncalarının giderilmeye çalışıldığı, özelve uygulamasına ciddiyet kazandırılacağı ve özelve alanların biraz daha güvenceye kavuşturulacağı yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.⁵ Ancak bazı akademisyenler tarafından da konuya olumsuz yaklaşarak yapılan düzenlemelerin hukuka aykırı olduğu değerlendirilmiştir:⁶

" (...) Bir hukuk devletinde kanun metninin içine inceleme raporlarının kanun dışında genel tebliğ ve sirkülere de uygun olmasının aranması hem kanunilik ilkesi hem de mükellef hakları bakımından ciddi uyumsuzluklar yaratmaktadır.

Burada mükellef hakları bildirgesini internet sayfasında yayınlamak dışında sürekli atıf yapan bir İdare'nin yapılan düzenlemenin hukuka uygun olmadığına da farkına varması gerekir. Bir başka ifade ile kanun devleti ve hukuk devleti ayrımının ne olduğunu bilmesi gerekir...

Bu açıklamalar neticesinde vergi inceleme elemanlarının aslen bağlı oldukları kanun düzenlemeleri yanında İdare tarafından çıkarılan ve vergi hukuku bakımından asli kaynak niteliği bulunmayan genel tebliğ ve sirkülerle de bağlı kılınması hukuka aykırıdır.

Yukarıda ifade ettiğimiz hususlar konunun ilk kısmıdır. Durum İdare tarafından çıkarılan 425 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 27.3.2013-28600) ile daha da vahim bir hale gelmiştir. (...)

Söz konusu tebliğ kapsamında, inceleme raporları Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları önünde değerlendirilirken özgelere uygunluğunu da kontrol edeceklerdir. Bu durumda inceleme raporlarının sadece tebliğ veya sirküler değil aynı zamanda muktezalara da uygun olması gerektiği ifade edilmektedir.

Görüldüğü üzere inceleme ile ilgili maddede yer alan inceleme raporlarının genel tebliğ veya sirkülere aykırı olamayacağı düzenlemesinin hukuka aykırı olduğunu ifade ederken bu kez muktezalar da buna eklenmiştir. Üstelik bağlayıcı olmayan bir genel tebliğ düzenlemesiyle hukuka aykırı kanun metni değiştirilmeye çalışılmakta bir bakıma hukuka aykırılık dozu arttırılmaktadır.

Burada muktezalar bakımından da bir sınıflandırma yapılmakta, sadece Gelir

İdaresi Başkanlığı tarafından verilen muktezalara aykırı rapor yazılmayacağı belirtilmektedir. Bu durumda İdare içindeki farklı muktezaların da inceleme elemanları tarafından bilinmesi ve buna göre rapor yazılması gerektiği açıklanmaktadır. Raporda, özgelde yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ifadesiyle bu yönde hazırlanacak raporların kabul edilmeyeceği inceleme elemanlarına ve mükelleflere duyurulmaktadır. Tebliğ metninde yer alan daha garip bir ifade aynı zamanda Türkçe'nin kullanım hatalarından bir tanesini göstermekte ve ifadeyi daha da anlaşılabilir bir hâle sokmaktadır. Buna göre, Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş **en güncel** özelge olması gerektiği tabiidir. En güncel ifadesindeki en terimi dikkate alındığında mükellefler ve inceleme elemanları tarafından tarih bakımından en güncel olanın mı, yoksa konunun gelişimi bakımından en güncel olanın mı uygulanacağı hususunda tereddütler yaratması mümkündür. Zira eski tarihli bir inceleme bakımından tarih esas alınarak en güncel bir muktezaya başvurmak mümkün olmayabilecektir.

Bu gelişmenin bir adım daha ötesine geçecek olursak İdare bu sefer de 2.4.2013 tarih ve 63 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri çıkararak 425 sayılı Tebliğ ile ilgili açıklamalar yapmıştır. (...)

İdare bu sefer de, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan muktezalar ifadesi konusunda detaylandırmaya gitmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun 413(3). maddesi kapsamında komisyon marifetiyle oluşturulan muktezaların dikkate alınacağını belirtmiştir.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde, her ne kadar hukuka tamamen aykırı olsa da artık muktezalar da inceleme raporlarının değiştirilmesinde esas alınabilecektir. Bir başka ifade ile artık İdarenin görüşleri dışında inceleme elemanlarının rapor yazmaları tamamen ortadan kaldırılmış olmaktadır. (...)"

Yukarıda yapılan hukuka aykırılık iddialarının değerlendirmesine geçecek olursak, Anayasa'nın 8'inci maddesine göre, yürütme yetkisi ve görevi, Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılabilir ve yerine getirilir. Anayasa'nın 123/1'inci maddesine göre ise "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir."

Yürütmenin yasallığı ilkesi, yürütmenin kanunlara uygun, anayasa ve kanunlara göre görev yapmasını ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olmasını gerekli kılar.⁷ Bu ilke uyarınca vergilendirme işlemleri kanuna uygun olmalı, vergi idaresi ve görevleri kanunla düzenlenmeli ve bu işlemlere karşı yargı yolu açık olmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da^{xxx} mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek, uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak görevleri başkanlığın görevleri arasında sayılmış,^{xxxi} Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı'na ise gelir kanunlarının uygulanmasına yönelik görüş oluşturmak ve ortaya çıkan tereddütleri gidermek görevi verilmiştir.^{xxxi} Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde yer alan düzenleme uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan,

mükellefler vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından duraksamaya düştükleri konular hakkında yazı ile açıklama isteyebilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulmuş bulunan komisyonun marifetiyle, mükelleflere özelge vermek suretiyle bilgilendirme yapılabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlanabilmektedir.

Diğer taraftan 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname^{xxxiii} ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19 ve 20'nci maddelerinde yapılan değişikliklerle, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın asli fonksiyonu, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar tadadı olarak sayılmış, aynı kanunun 140'ıncı maddesinde ise denetim elemanlarının inceleme sırasında uyacakları esaslara yer verilmiştir.

6009 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde yapılan düzenlemelerle vergi incelemesinde uyulacak esaslar gözden geçirilmiş, vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlemeleri olanağı ellerinden alınmış, ayrıca muktezalara aykırı rapor yazmaları da çok sıkı kurallara bağlanmıştır.

^{xxx} 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 16.05.2005 Tarih ve 25817 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

^{xxxi} 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Madde 4/d ve 4/g

^{xxxii} 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Madde 9/a

^{xxxiii} 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 10.07.2011 Tarih ve 27990 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

“Esasen yasalarımıza göre uygulamaya yön verme görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiş olup vergi incelemesi yapmakla görevlendirilen denetim elemanlarına uygulamaya yön verme gibi bir fonksiyon yüklenmesi doğru olmayacaktır.”

Anayasa'nın yukarıda yer alan hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapan vergi denetim elemanlarının kendilerine kanunla verilmiş yetkilerinin yine kanunla kısıtlanarak yaptıkları vergi incelemeleri esnasında görev esaslarının “Yönetimin bütünlüğü ilkesine” uygun olarak yeniden belirlenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Esasen yasalarımıza göre uygulamaya yön verme görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiş olup vergi incelemesi yapmakla görevlendirilen denetim elemanlarına uygulamaya yön verme gibi bir fonksiyon yüklenmesi doğru olmayacaktır.

Vergi idaresinin yayımlanmış bulunduğu tebliğ, genelge, sirkülerler ile mükelleflere verdiği özelgelerin inceleme elemanlarını bağlayıcı hale getirilmesine özel anlamlar yüklememek gerekir. Bu durum başka ülke uygulamalarında da görülmektedir. Örneğin Fransa'da idare mükelleflerin sorusu üzerine yazılı şekilde cevap verdiği andan itibaren verdiği cevapla bağlı olmaktadır. Hiçbir inceleme elemanı idare tarafından verilen bu görüşe aykırı olarak ilave bir tarhiyat isteminde bulunamaz.⁸ Ancak 6009 sayılı Kanun'la yapılan yasal düzenlemelere ilişkin olarak yayımlanmış genel tebliğ ve sirkülerde

yer alan açıklamalarda yasa hükmünde yer almayan kısıtlamalara ve kurallara yer verilerek vergilendirmede yasallık ilkesinin ihlâl edildiği görülmektedir.

Yasayla yapılan düzenlemede rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendireceği belirtilmiştir. Yukarıda yer alan yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılacak değerlendirmelerde sadece Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan en güncel özelgelerin dikkate alınacağı belirtilmiş olup böylece yasa hükmünde bir kısıtlama bulunmamakla birlikte başkanlık kurulmadan önceki dönemlerde Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilmiş bulunan özelgeler değerlendirme kapsamı dışında bırakılmıştır.

Fakat bununla da yetinilmemiş, 63 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde yapılan açıklamalarla, bu defa hem yasa hükmü hem de tebliğde belirtilen hususlar tekrar kısıtlanmıştır. Rapor değerlendirme komisyonları tarafından inceleme raporlarının değerlendirilmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından oluşturulan özelgeler ile taşra birimleri tarafından bunlara uygun olarak verilen özelgelerin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Genel tebliğ ve sirkülerde yer alan bu açıklamalar, en temel idare hukuku ilkelerinden olan idarede devamlılık esasının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. İdareler, bir konuda vermiş oldukları görüşlerini sonradan ortaya çıkan hukuki gerekçelerle değiştirebilir.

Ancak bu değişikliğin temelini hukuksal gerekçelere dayanıyor olması, hem idarenin güvenilirliği ve tutarlılığı, hem de Anayasamız'daki hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. İdarenin verdiği görüşleri kendinden öncesi ve kendinden sonrası olarak ayırması ve bunların farklı hukuksal sonuçlara tabi tutması hukuka aykırı bir yaklaşımdır.⁹

Yapılan Düzenlemelerin Doğurduğu Sorunlar

Vergi denetim elemanlarının yetkilerinin kısıtlanmasına yönelik olarak yukarıda yer alan bu düzenlemeler, uygulamada tereddüt yaratacak birtakım başka sorunların doğmasına yol açmıştır:

Yasal düzenlemede uyarınca inceleme elemanlarının kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu yazmaları mümkün değildir. Ancak denetim elemanlarının bunlara uygun rapor yazmaları konusunda bir belirleme yapılmış değildir. Örnek vermek gerekirse, mükellef sirkülere uygun beyanda bulunmuşsa denetim elemanının bunu eleştirmesi mümkün değildir. Ancak mükellefin sirkülere aykırı beyanda bulunması halinde denetim elemanının bu durumu eleştirmesini zorunlu kılan bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum mükelleflerin aynı konuda farklı işlemlere maruz kalmasına yol açacaktır.

Rapor Değerlendirme Komisyonları inceleme raporlarını özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirirken, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş en güncel özelgenin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ancak beyan döneminde güncel olan lehinde bir muktezaya dayanarak beyanda bulunan bir mükellefe, aradan iki yıl geçtikten sonra aleyhinde bir mukteza çıkması ve yapılan incelemede en güncel denilerek hakkında tarhiyat yapılmaya çalışılması hâlinde, yapılan işlemin hukuka

uygun olduğunu söylemek pek mümkün olmasa gerekir.

Özelgelerin Yasalara Uygunluğuna İlişkin Yargısal Denetim

Vergi hukukunun kaynağı olan anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları gibi yasama organından doğan kaynaklar ile kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, genel yazı ve özelge gibi yürütme organından doğan kaynaklar arasında bir hiyerarşi bulunmaktadır.¹⁰ Vergi hukukuna ilişkin kuralları uygulama durumunda olan kurum ve kişilerin, bu hiyerarşiyi takip etmeleri ve buna uymaları beklenir. Aksi takdirde idarenin yasallığı ilkesi ihlal edileceği gibi, mükelleflerin hakları da çiğnenmiş olacaktır. Buna göre hukukun kaynakları arasında olan Anayasa'nın birincil derecede dikkate alınması gerekmektedir. Diğer kaynaklar gücünü anayasadan alır ve ona aykırı olamaz. Bunun yanı sıra tüzük, yönetmelik, genel tebliğler ve özelgeler de hiyerarşide kanundan sonra gelir ve bunların kanuna aykırı olmamaları gerekir.¹¹

Tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgeler gibi yürütme organından doğan kaynaklar, Anayasa'ya ve kanunlara uygunluğu açısından yargı denetimine tâbidir. Konuya ilişkin görüşleri içeren yargı kararlarından bir kısmının özetine aşağıda yer verilmiştir:

- **“Kanunda yer almayan bir husus, genel tebliğ ile düzenlenemez.**

Bu nedenle ihracat nedeniyle YMM raporuna dayalı olarak iade alınan KDV'nin oranı, genel tebliğ dayanarak gösterilerek kısıtlanamaz.”^{xxxiv}

- **“Genel Tebliğ ile Yasa'da öngörülme hususlara ilişkin düzenleme yapılamaz. Bu nedenle,**

halka açık şirketlerde, şirket nominal sermayesinin %15'inin gerçek kişilere ait hisse senedi olması gerektiği yönünde düzenleme yapılamaz. Buna göre de tevkifat oranı belirlenemez.”^{xxxv}

- **“Mükellefe kanunla tanınan istisna ve indirim hakkının genel tebliğ ile kaldırılması ya da kısıtlanması mümkün değildir.”^{xxxvi}**

Bireysel Başvuru Hakkı Çerçevesinde Anayasa Mahkemesince Verilmiş Önemli Bir Karar

Anayasa’da yer alan temel haklardan birinin ihlal edildiği iddiasının bulunması ve söz konusu ihlalin kaldırılması yönünde açılan tüm davaların kesinleşerek iç hukuk yollarının tükenmesi durumunda, Anayasa Mahkemesi’ne bireysel olarak başvuruda bulunulabilme olanağı bulunmaktadır.

Vergiyle ilgili konularda bireysel başvuru hakkının kullanılması sonucunda Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar vergi dünyamızda yeni bir çığır açmıştır.

Yapılan bir vergi incelemesinde İş Bankası tarafından kurulmuş olan emekli sandığı vakfının üyelerine yaptıkları ödemeler ücret olarak değerlendirilmiş ve vergilendirilmek istenilmiştir. Düzenlenen rapora göre vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatlara karşı banka tarafından dava açılmıştır. Dava dilekçesinde yapılan tarhiyata karşı itiraz noktalarından birisi olarak, vergi idaresinin aynı konuya ilişkin olarak söz konusu ödemelerin ücret olarak değerlendirilmeyeceği ve vergiye tabi tutulmayacağına dair başka mükelleflere verilen muktezaların bulunduğu dayanak gösterilmiştir.

Ancak bankanın açtığı davaları kaybedip iç hukuk yolunu tüketmesi üzerine, son çare olarak mülkiyet ve adil yargılanma

hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi yapılan başvuruyu kabul ederek mükellef kurumun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve tazminat ödenmesine oy birliği ile karar vermiştir.^{xxxvii} Söz konusu kararın konuya ilişkin kısmında yapılan açıklamalar aşağıda yer aldığı gibidir:

“52. Öngörülebilirlik ise, hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir... Buna göre öngörülebilirlik ilkesi koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi halinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir.

53. Bu çerçevede, verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşılabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım olmak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir... Ancak her zaman, kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir... Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.

(...)

^{xxxv} Danıştay 4. Daire, 07.05.1999, E: 1997/168, K: 1999/1879, Yaklaşım Dergisi, Sayı 70, S. 179

^{xxxvi} Danıştay 4. Daire, 01.12.1997, E: 1996/2454, K: 1997/4510, Yaklaşım Dergisi, Sayı 68, S. 168

^{xxxvii} Danıştay 4. Daire, 01.12.1997, E: 1996/2454, K: 1997/4510, Yaklaşım Dergisi, Sayı 68, S. 168

59. Yukarıda ifade edilen olguların yanı sıra, somut olay bakımından bağlayıcı olmasalar da, başvurunun, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceğini düşünmesini gerektirecek başka olgular da bulunmaktadır... İkinci olarak, benzer şekilde munzam sandık kuran ve çalışanları adına katkı payı ödemesi yapmakta olan bir başka kurumun, bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda tereddüde düşmesi dolayısıyla verdiği dilekçe üzerine kendisine verilen 2126-32-241 sayılı ve 1967 tarihli muktezada, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı), bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Bir ödemenin ücret olarak nitelendirilmesine ilişkin Özek Hukuk ve Vergi Hukuku disiplinlerinin farklı ilkeleri bulunmakla ve mukteza subjektif bağlayıcılığı olan bir hukuk kaynağı olmakla birlikte, kanun hükümlerinin açık olmaması karşısında, diğer faktörlerin yansira bu olguların da, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyici yönündeki başvuru algısı üzerinde etkili olduğu aşıkardır.

60. Bu değerlendirmeler sonucunda, (...) katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek düşünülmemeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığını anlaşılmaktadır.

61. Açıklanan nedenlerle, öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibariyle, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmemekle, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekir."

Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Özelgeler İçin Süreklilik Esasına Göre Çalışan Bir Birimin Kurulması
Özelge verilmesi işlemlerinin merkezde kurulan bir komisyon vasıtasıyla yapılması, taşra birimlerinin aynı konuya ilişkin olarak birbirinden farklı yönde çelişkili görüşler verilmesine engel olmuştur. Ancak söz konusu komisyonun toplantı sayılarının ve sürelerinin kısıtlı olması nedeniyle, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirirken tereddüt duyan mükelleflerin özelge taleplerine

makul bir sürede yanıt verilmesi genelde pek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla bazı OECD ülkelerinde olduğu gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde özelge vermek üzere süreklilik esasına göre çalışan ayrı bir birim kurulmasında yarar görülmektedir.

Diğer taraftan mükelleflerin kendilerine verilen özelgelere uygun şekilde davranıp davranmadığının kontrol edilmesine yönelik olarak yönetmelikte bir düzenleme yapılmasında, yukarıda bahsedilen kurulan birim tarafından bir takip sistemi kurularak, verilen özelgelerin takip edilmesi ve uyulmaması halinde gerekli yaptırımların uygulanmasında yarar bulunmaktadır. Bu şekilde özelge müessesesinin ciddiyeti ve bağlayıcılığı artacaktır.

Emsal Özelge Havuzunun Kamuoyunun Kullanımına Açılması

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellefleri aydınlatmak ve idarede şeffaflığı sağlamak üzere vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri dikkate almak kaydıyla, mükelleflere verilmiş bulunan örnek sayılabilecek özelgeleri web sitesinde yayımlanmaktadır. Yayımlanan özelgelerde mükelleflerin şahsına veya ilişkide olduğu kurumlara ilişkin kimlik bilgileri, vergi numaraları, hesap durumları vb. bilgiler mahremiyet çerçevesinde gizlenmektedir. Ancak çok sınırlı sayıda özelge yayımlanıyor olması geçmişte de yaşanan yakınmaları gündeme getirmektedir. Aynı konuya ilişkin olarak farklı mükelleflere farklı görüşler verilip verilmediği konusunda soru işaretleri doğmakta, tereddüt edilen konularda idare tarafından verilmiş başka bir özelge olup olmadığı konusunda mükellefler arayışa sürüklenmektedir.

Diğer taraftan Bakanlık merkezinde oluşturulan komisyonun önüne sadece ilk defa karşılaşılan sorunların getirildiği ve bunların çözüm yolunun bulunduğu düşünülecek olursa, bu özelgelerin benzer yönde sorunlar yaşayan mükellefler açısından ne derece önem taşıdığı ortadadır. Dolayısıyla komisyon tarafından onaylan özelgelerin içine konulduğu emsal özelge havuzunun, sadece yetkili birimlerce kullanılması uygulamasından vazgeçilerek, web sitesi üzerinden kamuoyunun kullanımına açılması yerinde olacaktır.

“İspanya Vergi İdaresi tarafından kurulan Informa Sistemi adlı vergilendirmeye ilişkin binlerce soru ve yanıtın içinde yer aldığı veri tabanının kullanımı mükelleflere açıktır.”

Yurtdışı uygulamalarına bakacak olursak İspanya Vergi İdaresi tarafından kurulan Informa Sistemi adlı vergilendirmeye ilişkin binlerce soru ve yanıtın içinde yer aldığı veri tabanının kullanımı mükelleflere açıktır. Bu veri tabanının oluşturulmasında mükellefler tarafından idareye yöneltilen sorulardan önemli ölçüde yararlanılmış olup sistem vergi uzmanları tarafından yönetilmektedir. Denetim birimlerinin soru ve yanıtlar için getirdiği eleştiri ve öneriler mutlaka dikkate alınmakta ve değerlendirilmektedir. Mükelleflerin bu sistemde yer alan bilgilere dayanarak yaptığı işlemler nedeniyle eleştirilmesi, ilave bir vergi tarhiyatı ve cezayla karşılaşması mümkün değildir.¹²

Diğer taraftan mükelleflerin aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilmiş bulunan özelgelerden yararlanma konusunda yasal düzenleme yapılmış olup vergi inceleme elemanlarının mükellef tarafından bu yönde ortaya atılan iddiaları incelemek ve değerlendirmek zorunda olduğunu da göz önünde bulundurursak emsal özelge havuzunun kamuoyunun kullanımına açılmasının kurulan bu sistemin sağlıklı bir şekilde çalışması için ne derece önemli ve gerekli olduğu ortaya çıkar.

Mükelleflere aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilen özelgelerden yararlanma hakkı tanınmış olup mükellefler arasında eşitliği sağlayacak bu düzenlemeyi, mükellef hakları ve verginin belirginliğinin artırılması açısından ileri yönde atılmış bir adım olarak kabul etmekle birlikte yeterli değildir. İspanya'daki gibi bir uygulamaya geçilerek ülkemizde de bu yönde bir adım atılmasının artık zamanının geldiğini düşünüyörüz.

Özelgenin İptal Edilmesi Durumunda İlave Vergi Tarhiyatı Yapılmaması

Ülkemizde yürürlükte olan mevzuata göre mükelleflerin vergisel durumuna ilişkin almış oldukları özelgeye uygun davranmakla birlikte, alınan özelge daha sonradan iptal edilirse yahut uygulama tarzında değişiklik olursa, mükellef yanıtlanmış olduğundan kendisine vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Ancak kayba uğratılan verginin aslı istenir. Ancak devletin yetkili makamlarından alınan yazılı görüş sonucunda, mükellefler bir takım hayati yatırım kararları vermiş ve borç yükümlülüğü altına girmiş yahut şirketlerinde kalan fon fazlalarını kâr

dağıtımını ortaklarına dağıtmış olabilir. Verilen özelgenin daha sonradan iptali hâlinde, hiç hesapta olmayan şekilde ortaya çıkabilecek ek vergi tarhiyatı mükellefleri derinden sarsabilir. Fransa'da özelge müessesesi, Fransız vergi hukuku yazınında mükellefin haklarına ilişkin bahislerde "İdarenin Görüş Değiştirmelerine Karşı Mükellefin Korunması" başlığı ile ele alınmaktadır. Vergi idaresi mükellefe verilen özelge ile tamamen bağlı olup herhangi bir görüş değişikliğinin olması durumunda mükellef nezdinde herhangi bir işlem yapılamaz. Ancak bu durumda mükellef uygulamanın değiştiği konusunda yazılı olarak bilgilendirilir ve değişen uygulamaya uymaması halinde ilave tarhiyatla karşılaşabileceği konusunda uyarılır.¹³

Fransa'da vergi incelemesine başlanırken mükelleflere hak ve yükümlülüklerinin yazılı olarak iletilmiş olması zorunlu tutulmuştur. Bu amaçla mükellefe verilmek üzere hazırlanan "İnceleme Sirasındaki Haklarınız ve Yükümlülükleriniz" başlıklı bir matbu broşür hazırlanmış olup, konumuzla ilgili olarak bu broşürde aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir:

"Kural olarak, İdare tebliğ ve sair yollarla veya sadece size yönelik bir özelge ile açıkladığı yasa hükümlerine dair yorumlarıyla bağlıdır. Dolayısıyla siz beyanname verdiğiniz tarihte idarenin görüş ve yorumuna uygun davrandığınız sürece, bu görüş daha sonradan değişmiş bile olsa, herhangi bir ilave tarhiyata muhatap olmazsınız. (...)"

OECD üyesi birçok ülkede mükellefin aldığı özelgenin daha sonradan iptal edilmesi durumunda, vergi idaresi

verdiği görüşle bağlı olmakta ve mükellef hakkında hiçbir işlem yapılamamaktadır. Diğer bir ifade şekliyle özelgenin yanlış olması hâlinde mükellef nezdinde ilave bir vergi tarhiyatına gidilmemektedir. Ülkemizde de özgelelerin iptal edilmesi durumunda vergi aslının istenmesinin hakkaniyete uygun olup olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır. Özellikle karşı tarafa yansıtılan (sözleşme ile diğer tarafa aktarılan veya aktarılması gereken) vergilerde, alınan özelge uyarınca hesaplanmayarak yansıtılmamış verginin, özgelgeye uygun davranan mükelleften aranılmasının gerekip gerekmediği tartışması yargıya taşınmıştır.¹⁴

Hurda plastikten imal edilen plastik granül teslimlerinin KDV karşısındaki durumunu soran bir mükellefe söz konusu teslimlerin hurda teslimi olarak kabul edildiğinden dolayı KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı şeklinde özelge verilmiştir. Ancak imal ettiği plastik granüllerin satışını özgelgeye uygun olarak KDV'siz yapan mükellefe daha sonradan başka bir özelge gönderilerek yaptığı satışlar üzerinden KDV hesaplayarak beyan edilmesi istenilmiştir. Mükellef sonradan gelen özelgeyi dikkate almamış ve herhangi bir beyanda bulunmamıştır.

Bunun üzerine vergi idaresi tarafından mükellef hakkında vergi tarhiyatında bulunulmuş ancak yasa gereği ceza kesilmemiştir. Mükellefin yapılan tarhiyata karşı açtığı davada, yerel mahkeme vergi tarhiyatını "*İdare görüşü doğrultusunda hareket eden şirketin bu aşamadan sonra emtiayı satın alan kişilere KDV'yi yansıtmasının mümkün olamayacağı, davacıdan tahsili halinde de malvarlığında haksız yere eksilmeye neden olunacağı*" gerekçesi ile kaldırmıştır.

Danıştay 9. Dairesi'nin E.2007/2911 K.2009/33 sayı ve 20.1.2009 günlü Kararı ile "*Bu gerekçenin kabulü halinde KDV uygulamasının satıcının keyfine bırakılmış olacağı ve bu KDV'nin artık hiçbir zaman alınamayacağı*" gerekçesiyle bozulmuştur. Ancak Danıştay'ın ilgili dairesi karar düzeltme aşamasında görüşünü değiştirmiş ve vergi tarhiyatını kaldıran yerel mahkemenin kararını onamıştır. Danıştay 9. Dairesi'nin E.2009/5034 K.2010/624 sayı ve 09.02.2010 tarihli kararının gerekçesinde, "*Katma Değer Vergisinin özü itibarıyla yansıtılarak tüketicide kalması gereken bir vergi olduğu, özelgenin değiştirilmesi sonucu artık nihai tüketiciye yansıtılmayacak olan verginin davacının malvarlığından haksız yere eksilmeye yol açacak olması*" açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan karar olaya özgü olarak bulunabilir. Ancak özgelelerin yanlış verilmesi hâlinde yasal olarak olanak bulunmadığı halde, hakkaniyet gereği vergi aslının da istenmeyeceğine dair bu yargı kararını önemsiyoruz. OECD ülkelerindeki uygulamaların ve bu kararın bu yönde bir yasal düzenleme yapılması için bir fırsat kapısı açmasını bekliyoruz.

Verilen Özgelgelerden Maktu ve Cüzi Tutarda Harç Alınması

Bildiğimiz kadarıyla vergi idaresinin mükelleflere özelge vererek sağladığı hizmetler üzerinden ücret veya harç alınması yönündeki ilk öneri bir vergi uygulayıcısı tarafından yazılan bir makalede gündeme getirilmiştir. Bu çerçevede dünyadaki hiçbir vergi idaresinin bizdeki kadar yoğun özelge taleplerine zamanında ve tam olarak yerine getirecek personele, zamana ve mali kaynaklara sahip olmadığı dile getirilmiş, Amerikan Vergi İdaresi

tarafından bile basit, yargıya intikal etmiş veya daha sonraki gelişmelere bağlı olarak görüş değişikliği olabilecek bazı konularda hiç özelge verilmediği, özelge verilen konularda ise belli bir ücret veya harç tahsil edildiği belirtilmiştir.¹⁵ Aynı şekilde Kanada’da vergi idaresi tarafından her konuda özelge verilmemekte, verilen özgelelerde ise özgelenin hazırlanmasında geçen süre için saat bazında ücret alınmaktadır. Ücret alınmasına gerekçe olarak ise, personelin normal görevi dışında ayırdığı zaman ve diğer idari masrafların varlığı ile mükellefin konuya ilişkin olarak danışabileceği muhasebe ve müşavirlik şirketlerinin varlığı gösterilmektedir.

Ülkemizde özelge taleplerinden herhangi bir ücret alınmaması nedeniyle mükelleflerin en küçük sorunlarını dâhi Bakanlığa ilettiği, hatta ücret karşılığı mükelleflere danışmanlık ve müşavirlik hizmeti sunan kişilerin bile özelge istedikleri, vergi idaresinin kendi işlemlerinden daha çok danışmanlık işlerine zaman harcadığı, bu nedenle özelge verilecek konularda yapılacak açıklama taleplerinin asgari ve azami sınırları tespit edilecek bir harç karşılığında yapılması önerilmiştir.¹⁶

Benzer yönde görüşler daha sonra akademisyenler tarafından da dile getirilmiştir. Vergi ve muhasebe alanında mükellef kesimine hizmet veren gelişmiş bir sektör olmasına karşın, bu kadar çok özelgeye ihtiyaç duyulmasının önemli sebeplerinden biri olarak, meslek mensuplarının kendilerine

yüklenen sorumluluktan kaçma çabası olarak değerlendirilmiştir. Bu durumun idareyi iş yüküne boğduğu gibi, meslek mensuplarının araştırmacılığını ve doktrin, içtihat gibi kaynakları da kullanarak yorum yapma yeteneğini ve dolayısıyla vergi hukukunun ve mesleklerinin gelişimini ve giderek içtihat oluşumunu önleyici bir hâl aldığı yönünde görüşler de ileri sürülmüştür.¹⁷

“Yanıtlanmayan her bir sorunun vergi kaybına yol açabileceği hususu göz önünde bulundurularak, mükelleflerin bilgilendirme ihtiyacının giderilmesine engel olmayacak, ancak bilindik konulara ilişkin gereksiz yere yapılan özelge taleplerine engel olacak ve mükelleflere aldıkları hizmetin bir maliyetinin bulunduğunu hatırlatacak şekilde, talep sahiplerinden maktu ve cüzi sayılabilecek bir tutarda harç alınması yönünde bir yasal düzenleme yapılmasının tekrar düşünülmesinde yarar bulunmaktadır.”

6009 Sayılı Kanun’un yasalaşmadan önceki taslak olarak Meclis’e sevk edilmiş hâlinde, mükelleflerin vergi

uygulamalarına ilişkin izahat taleplerinin idarece yanıtlanması, kamu kurumları tarafından verilen hizmet kapsamında değerlendirilerek harç kapsamına alınmak istenilmiştir. Ancak yasa taslağında yer verilen söz konusu madde hükmü kabul görmemiş ve yasanın meclisten geçen halinde yer almamıştır. Yanıtlanmayan her bir sorunun vergi kaybına yol açabileceği hususu göz önünde bulundurularak mükelleflerin bilgilendirme ihtiyacının giderilmesine engel olmayacak, ancak bilindik konulara ilişkin gereksiz yere yapılan özelge taleplerine engel olacak ve mükelleflere aldıkları hizmetin bir maliyetinin bulunduğunu hatırlatacak şekilde, talep sahiplerinden maktu ve cüzi sayılabilecek bir tutarda harç alınması yönünde bir yasal düzenleme yapılmasının tekrar düşünülmesinde yarar bulunmaktadır.

Özelgelerin Belirli Bir Süre İçinde Verilmesi İçin Düzenleme Yapılması

1 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu'nun "Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413. maddesinin ikinci fıkrası aynen aşağıdaki gibidir:

"Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler."

Ancak aradan neredeyse 40 yıl geçtikten sonra, nedense 4962 Sayılı Kanunla yapılan bir değişiklikle yukarıdaki madde hükmünden "en kısa zamanda" ibaresi çıkarılmıştır. Oysa Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflere düşen ödevlerin hemen hemen hepsi

sürelere bağlanmıştır. Mükelleflerin bu ödevlerini yerine getirebilmesi için tereddüt halinde süresinde izahat alması gereği bulunmaktadır. Bu nedenle vergi kanunları uyarınca mükelleflerin üzerine düşen ödevlerin nasıl süresinde yerine getirilmesi bekleniyorsa, vergi idaresinin üzerine düşen görevlerin de sürelere bağlanması doğru olacaktır. Bu çerçevede gereken bilgi ve belgeleri içermek kaydıyla, mükelleflerin idareden özelge taleplerinin makul bir sürede, örneğin 30 gün içerisinde yanıtlanması için bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Yönetmelikte Düzeltilebilecek Hususlar

Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'te, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruların özelge kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Oysa gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirileceği tarihe kadar özelge verilmesinde bir sakınca olmaması gerekir. Ayrıca özelge verilmesi için yerine getirilmesi için vergisel yükümlülüklerin süresi geçmiş olması halinde mukteza değil ancak mükellefe bayana çağrı mektubu gönderilerek belirli bir süre verilmesi aksi takdirde tarhiyat yapılması yoluna gidileceği yönünde bir düzenleme yapılması da yerinde olacaktır. Diğer taraftan vergi idaresi özelge taleplerini hâlâ kağıt ortamında mükellef tarafından doldurulmuş özelge talep formları ile kabul etmektedir.

Oysa günümüz teknolojik imkânları ile mükelleflerimiz oturdukları yerden internet üzerinden vergi beyannamelerini verebilmekte, müşterilerine elektronik fatura gönderebilmekte, elektronik defter tutabilmekte, kendilerine elektronik ortamda tebligat yapılabilmektedir. Kırtasiyeciliğin önlenmesi ve gereksiz yere zaman kaybına engellemek amacıyla en azından sürekli mükellefiyeti bulunanlar için özelge taleplerinin e-posta yoluyla veya internetten yapılabilmesi uygulamasına başlanması yerinde olacaktır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Geçtiğimiz yüzyılda yapılan vergi reformunun yapıtaşlarından biri olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 1961 yılı başında yürürlüğe girmiştir. Çoğumuzdan daha yaşlı olan bu Kanun'un uygulanmasında, mükelleflerin tereddüde düştüğü konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkına yer verilmiş olup bu kapsamda verilen görüşlere özelge (mukteza) denilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından geliştirilen bir proje çerçevesinde, özelge uygulaması baştan aşağı gözden geçirilmiş, sıkıntılar masaya yatırılmış ve sistemin daha etkin ve verimli çalışmasını sağlayacak şekilde hedefler saptanmıştır. Ardından bu projede saptanan hedeflere uygun olarak yapılan yasal ve ikincil düzenlemeler ile özelge uygulaması değişen zaman ve şartlara göre çağa ayak uyduracak şekilde modernize edilmeye çalışılmıştır.

Bununla birlikte, özelge sisteminin uygulamasında hâlâ iyileştirmeye açık çok geniş alanlar bulunmaktadır. Mükelleflerimizin vergisel uyumsuzluklarda Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru hakkını kullanılabildiği ve bu çerçevede Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde alınmış kararların da dikkate alındığı hususu göz önünde bulundurulduğunda, özelge uygulaması konusunda OECD ülkelerinde uygulanan modellerin gözden geçirilerek, ülkemizde uygulanan sistemin revize edilmesinde yarar bulunmaktadır. Özelgelerin merkezde sınırlı sürelerle çalışan bir komisyon tarafından verilmesi nedeniyle, mükelleflerin özelge taleplerine makul süreler içinde yanıt verilememektedir. Süresinde yanıtlanmayan özelge talepleri, mükelleflerin de ödevlerini tam ve süresinde yerine getirmelerine engel olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin

verilen özelemlere uygun olarak hareket edip etmediğini takip eden bir sistem kurulu değildir. Bu nedenle gelir idaresi merkezinde özeleme vermek ve uygulanmasını takip etmek üzere süreklilik esasına göre çalışan ayrı bir birimin kurulmasında yarar vardır.

Yurtdışı uygulamalarına bakacak olursak İspanya Vergi İdaresi tarafından uygulanan sistem uygun bir model olarak gözükmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin vergisel konularda sorularına karşılık idarenin verdiği görüşlerden oluşan emsal özeleme havuzunun geliştirilmek suretiyle bir veri tabanına dönüştürülerek mükelleflerin kullanımına sunulması yerinde olacaktır. Bu şekilde vergilendirmede belirliliği artırmak, idarede şeffaflığı sağlamak, uygulamayı tek elden yürütmek ve yön vermek, özeleme taleplerini ve ihtilafları azaltmak mümkün olabilecektir.

Ayrıca birçok OECD ülkesinde uygulandığı üzere, mükellef haklarının idarenin görüş değişikliklerine karşı korunabilmesi açısından, mükellefe verilen özelenin daha sonradan iptal edilmesi hâlinde, mükellef hakkında ilave bir vergi tarhiyatı yapılmaması seçeneğinin de düşünülmesini gerekli görüyoruz.

Bunun yanı sıra mükelleflerin bilindik konularda bile dizginlenemez hâle gelen özeleme taleplerinin bir parça kısılması ve var olan imkânların ancak gerçek ihtiyaç sahiplerince kullanılmasını teminen, özeleme talebinde bulunanlardan maktu ve cüzi sayılabilecek bir tutarda harç alınması yönünde bir yasal düzenlemenin tekrar gündeme getirilmesinde yarar bulunmaktadır.

REFERANSLAR

¹ Nazmi Karyaçdı (2013): "Eski Özelemler Çöpe mi?", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2013, Sayı 383.

² Namık Kemal Uyanık (2001): "Genel Tebliğler ve Muktezalar", **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, Sayı 242.

³ http://www.gib.gov.tr/dilekce/ozelge_talep_formu.html

⁴ 6009 Sayılı Kanununun Madde Gereklere, Madde 17
<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>

⁵ Bumin Doğrusöz (2010): "Özeleme Konusunda Yenilikler", **Referans Gazetesi**, 31 Mayıs 2010

⁶ Hakan Üzeltürk (2013): "Mukteza Komedi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mayıs.

⁷ Yılmaz Aliefendioğlu (1983): "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Danıştay Dergisi**.

⁸ Azmi Demirci (2002): "Vergi Uygulamasında Özelemler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Kasım.

⁹ Nazmi Karyaçdı, a.g.e.

¹⁰ Sadık Kırbuş (1997), **Vergi Hukuku**, Ankara, Tesmer Yayın No: 16, 9. Baskı,

¹¹ Sadık Kırbuş, a.g.e.

¹² Azmi Demirci, a.g.e.

¹³ Azmi Demirci, a.g.e.

¹⁴ Bumin Doğrusöz (2009): "Yanlış Mukteza ve Vergi Aslı", **Referans Gazetesi**, 12 Kasım 2009

¹⁵ Namık Kemal Uyanık, a.g.e.

¹⁶ Namık Kemal Uyanık, a.g.e.

¹⁷ Bumin Doğrusöz (2005): "Özeleme ve Düşündürdükleri", **Dünya Gazetesi**, 26 Eylül 2005.