



MÜKELLEFLER NEZDİNDE VERİLEN ÖZELGELER ve İNCELEME ELEMANLARINI BAĞLAYICILIĞI

Mesut UÇAK(*)

1 - GİRİŞ

Vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun¹ 134 ila 141'inci maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu maddelerde vergi incelemesinden kastın ne olduğu, amaçlarının neler olduğu, kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olduğu, incelemede izlenecek usullerin neler olduğu ve incelemenin tamamlanması ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Ayrıca bu yasal düzenlemeler çerçevesinde yayımlanan ikincil mevzuatlarla da incelemelerde riayet edilecek usul ve esaslara ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun başlığını taşıyan 6009 sayılı Kanun² ile "**Vergi İncelemesi**" kurumunda esaslı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler vergi inceleme sürecinin belirliliği noktasında birçok yeni hüküm içermektedir. Yapılan yeni düzenlemelerin her biri ayrı ayrı özellik arz eden hususlar içermekle birlikte, biz yazımızın konusu itibarıyla "**İncelemede uyulacak esaslar**" başlıklı 140'inci maddenin 5 numaralı bendinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hükümleri ile 6 numaralı bendinde yer alan ilgili raporların rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmesi hususlarını, mezkur kanunun "**mükelleflerin izahat talebi**" başlıklı 413 üncü maddesi ile bu kapsamda yayımlanan 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 63 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri kapsamında değerlendirmeye çalışacağız.

(*) Vergi Müfettişi

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2- ÖZELGE SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi; *"Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez."* şeklinde hüküm altına alınmıştı. Diğer taraftan 395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³ ile mükellef ve vergi sorumlularının izahat talebinde bulunmaları üzerine idarenin vereceği yazılı cevaplara (özelgelere) ilişkin müracaatın nereye yapılacağı, yetkili makamın neresi olduğu, özelge talebinin hangi konuları kapsadığı gibi hususlara açıklık getirilmiş ve 188 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin özelgeye ilişkin kısımları yürürlükten kaldırılmıştı. 395 sıra numaralı tebliğ hükümleri 8 ay gibi kısa bir zaman uyguladıktan sonra 6009 sayılı Kanunun, Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesinde yaptığı değişiklik ve ilgili maddenin son fıkrasında yer alan bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirleneceği hükmüne istinaden Maliye Bakanlığınca yayımlanan *"Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik"*⁴ in yürürlüğe girmesiyle, 400 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵ ile 01.10.2010 tarihinde yürürlükten kaldırmıştır.

Mükelleflerin özelge talebine ilişkin 6009 sayılı Kanun'un 15'inci maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde yapılan değişiklik aşağıdaki gibidir. İlgili maddenin *"Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri"* başlığı da *"Mükelleflerin izahat talebi"* şeklinde değiştirilmiştir.

"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 göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir" hükümlerini içermektedir.

³ 16.01.2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Diğer taraftan ilgili maddenin son fıkrasının verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem (belirsiz) ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile isteyecekleri izahatın özelge tayin edilmek veya sirküler yayımlanmak suretiyle cevaplanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla “**Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik**” yayımlanmıştır.

İlgili yönetmelik ile özelgenin tanımı “*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 görüşü*” şeklinde, sirkülerin tanımı ise “*Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüşü*” şeklinde yapılmıştır.

Özelge talepleri mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince yapılır. Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. Ancak, bu kuruluşlar Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilirler.

Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir. Gerçek bir durumu yansıtmayan varsayımlara dayalı olarak özelge istenemez. Ayrıca aşağıdaki tür başvurular da özelge kapsamında değerlendirilmez:

- Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,
- Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri,
- Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri,
- Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,
- Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığı’na yetki verilen konulara ilişkin talepler,
- Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile VUK’un 122. maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124. maddesine göre Maliye Bakanlığı’nca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar,
- Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

Mezkûr kanunun 413’üncü maddesi gereğince, eski uygulamada özelge ve sirküler konusunda yetkili makam Maliye Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı’nın bu hususta yetkili kıldığı makamlar olarak belirlenmişti. Ancak son yapılan değişiklik ile yetkili makam, **Gelir İdaresi Başkanlığı** ile bu hususta **yetkili kıldığı makamlar** olarak belirlenmiştir. Yapılan değişiklik sonrası komisyon Başkanlık bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil etmesi hâlinde gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu olan bir başkan yardımcısının başkanlığında, üç kişiden az olmamak şartıyla gelir yönetimi

daire başkanlıklarından sorumlu daire başkanlarından teşekkül edecek, komisyona, gelir yönetimi daire başkanlıkları dışında bir daire başkanlığı tarafından özelge taslağı sevk edilir ise taslağı sevk eden daire başkanı da sevk edilen bu taslakla sınırlı olmak üzere üye sıfatıyla Komisyona katılabilecektir.

Özelge sisteminde mükellefler özelge talepleri için Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde bu birimlere, bulunmayan illerde ise Defterdarlıklara başvuracaklardır. Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine doğrudan başvurma imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Özelge taleplerinin, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından mükellefi oldukları vergi dairesinin bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara yapılması esastır. Ancak, sürekli mükellef olmayanlar, ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesinin bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara, Türkiye’de ikametgâhi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul veya İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurabileceklerdir.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar özelge taleplerini, kapsamı, özelge talep edebilecekler ve özelge talep edilebilecek merci bakımlarından değerlendirecekler ve söz konusu hükümlere aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirim yapacaklardır.

Konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlanarak, Başkanlığa gönderilir ve Komisyonun onayından sonra özelge tayin edilir. Komisyonca onaylanmış özelgeler emsal teşkil etmek üzere **Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsal özelge havuzuna**⁶ konulur. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, Komisyonca oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsal özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilirler.

Gelir İdaresi Başkanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 413’üncü maddesinde yer alan **“Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı’nca internet ortamında yayımlanır”** hükmü ile mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internette yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlarıyla özelge otomasyon sistemi kurmuştur.

Özelge başvuruları, özelge talep formu ile yapılacaktır. Başvuru formu dışında dilekçe ile başvuran mükelleflere formu doldurması gerektiği bildirilecek ve form kullanılmadan yapılan başvurular kabul edilmeyecektir.

Özelgeler yetkili kullanıcılar tarafından, Özelge Otomasyon Sistemi kullanılarak hazırlanacak olup, bunun dışında kesinlikle özelge hazırlanmayacak ve mükellefe verilmeyecektir.

Özelge talep formu ve ekleri yetkili birimler tarafından taranarak özelge otomasyon sistemine aktarılacaktır. Özelge otomasyon sistemi kullanılarak hazırlanan özelge taslakları yetkili birimlerce GİB

⁶ Özelge otomasyon sistemi, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde mevcut özelge sorgulama ekranı olmayıp, sadece belirli kişilerin özel şifreyle kullanabildiği (DİAS) Doküman Yönetim ve İş Akış Sistemidir.

merkezine onay için gönderilecektir. GİB merkezde onay süreci Özelge Komisyonu onayı ile sonuçlanacaktır. Özelge Komisyonunca onaylanan özelgeler, otomasyon sistemi üzerinden yetkili birimlere gönderilecek ve yetkili birimce imzalanarak mükellefe verilecektir. Onaylanan özelgelerin bir örneği sistem içinde örnek özelge havuzuna atılacaktır. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özelgeleri görmeleri ve daha sonraki talepler için örnek olarak almaları mümkün olacaktır.

3- VERİLEN ÖZELGELERİN HUKUKİ SONUÇLARI

Yukarıda ayrıntılı olarak yer verdiğimiz özelge sisteminin hem idareyi hem de mükellefi ilgilendiren hukuki sonuçları ortaya çıkmaktadır. 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanun'unun 140'ıncı ve 369'uncu maddelerinde yapılan değişikliklerle özelgelerin idare ve vergi inceleme elemanları nezdinde bağlayıcılığı mükellef lehine kuvvetlendirilmiştir.

Mezkur kanunun "**Yanılma**" başlıklı 369'uncu maddesinde 6009 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle değişiklik yapılmıştır. İlgili kanun ile maddenin başlığı "**Yanılma ve Görüş Değişikliği**" şeklinde değiştirilmiş, içeriği ise "**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.**

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz" şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik incelendiğinde vergi idaresince verilen özelgelerin önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Mezûr kanunun 413'üncü maddesi ile bu kapsamda yayımlanan yönetmelik kapsamında yetkili makamlardan yazı ile izahat almış ve bu özelgeye uygun hareket ederek faaliyetlerini neticelendirmiş bir mükellefin almış olduğu bu izahatın diğer ifadeyle özelgenin yanlış olduğu sonradan anlaşılırsa (bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi) mükellef veya vergi sorumlusuna ceza kesilemeyecek, gecikme faizi hesaplanamayacaktır.

4- VERGİ İNCELEME USUL ve ESASLARIYLA İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER

Öncelikle belirtmek gerekir ki "**Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**" başlığını taşıyan 6009 sayılı Kanun ile "**Vergi İncelemesi**" kurumunda esaslı değişiklikler yapılmıştır. Yazımızın konusu itibarıyla ayrıntısına yer vermemle birlikte mükellefleri inceleme boyutunda korumaya yönelik somut kurallar getirilmiştir.

Bilindiği üzere vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi inceleme usul ve esaslarının düzenlendiği "**Vergi İncelemesi**" başlıklı ikinci bölümünün "**maksat**" başlıklı 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin amacı; "**Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır...**" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresinin vergi incelemesinden beklediği asıl amaç vergi mükelleflerinin beyan ettiği veya beyan etmesi gerektiği vergi matrahlarının ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan ve ödenmesi gereken

vergilerin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulgular neticesinde doğruluğunun saptanmasıdır. Bu durum ise vergi incelemesi ile mümkün olmaktadır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun 134 ila 141'inci maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İlgili maddelerde yapılan düzenlemeler incelendiğinde incelemenin bütünlüğü ve süreci açısından her birinin ayrı ayrı özellik arz ettiği görülecektir. Yazı konumuzun bütünlüğü açısından mezkûr kanunun "**İncelemede Uyulacak Esaslar**" 140'ıncı maddesinin 5 ve 6'ncı bentlerinde yapılan düzenlemeleri göz önünde bulundurursak; 5 numaralı bendinde; "**Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler**" şeklinde, 6 numaralı bendinde ise "... Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. 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 özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan ilgili yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik olarak 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. İlgili tebliğle aşağıda yer verdiğimiz açıklamalar yapılmıştır.

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla 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 Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kriterini de tatbik edeceklerdir.
- Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. 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 uygu-

lanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özgelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş en güncel özgelge olması gerekmektedir.

- Rapor değerlendirme komisyonlarının bir özgelgenin 369'uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde özgelgenin değerlendirilmesi amacıyla 140'ıncı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan komisyon⁷ teşkil edilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.

Yukarıda yer verdiğimiz yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde V.U.K.'nın 413'üncü maddesi kapsamında verilen özgelgelerin vergi incelemelerinde dikkate alınması gerektiği sonucunu ortaya çıkmaktadır. Yasal düzenleme ve genel tebliğle yapılan açıklamalar, özgelgelerin sadece Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca dikkate alınacağı sonucunu doğursa da, Vergi Müfettişleri veya Vergi Müfettiş Yardımcılarınca düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca değerlendirileceği, eğer raporlarda bir hata varsa bunların düzeltilileceği hususları incelemeye yetkili olanlarında dolaylı (*incelemeye yetkili kişi özgelgeye aykırı rapor yazsa bile bu rapor, RDK tarafından olumsuz değerlendirilerek düzeltilmesi istenecektir*) olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen özgelgelere uygun rapor düzenlemeleri gerektiğini ortaya koymaktadır. Vergi incelemesine yetkili olanların dolaylı olarak da olsa verilen özgelgelere uygun rapor düzenleme zorunlulukları birçok soruyu ve belirsizliği ortaya çıkarmaktadır.

Bilindiği üzere özgelge sistemi ilk olarak 07.08.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4962 sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen 413'üncü madde ile getirilmiştir. Son değişiklik ise 6009 sayılı yasa ile yapılmıştır. Bu durum 2003 yılından bu güne özgelge verildiğini göstermektedir. Özgelge sisteminde 6009 sayılı yasa ile yapılan değişiklik öncesinde aynı konuyla ilgili olarak farklı vergi dairesi başkanlıklarında (veya defterdarlıklarda) farklı özgelgelerin verilebilmesi tam bir uygulama birliğinin sağlanmasına engel olmuş, özgelgelerin yayımlanmaması diğer ifadeyle idarece verilen özgelgelere ulaşılamaması toplumda, şeffaf olunmadığı hissiyatı oluşturmuştur. 6009 sayılı yasayla yapılan düzenlemeler ile bu tür eleştiriler ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Öte yandan vergi idaresi 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin muhtevasına (içeriğine) dair izahata ihtiyaç duyarak 02.04.2013 tarihinde 63 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'ni yayımlamıştır.

İlgili sirküler ile 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde "*vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olan özgelgelere uygunluk kistasını da tatbik edecekleri*" hususuna yer verildiği belirtilmiş olup, bu kapsamda vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olan özgelgelere uygunluk kistasında 213 sayılı Kanunun 413'üncü maddesinin üçüncü fık-

⁷ V.U.K.'un 140/4 üncü fıkrası "Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özgelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özgelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar" şeklindedir.

rasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgelerin dikkate alınacağını hüküm altına almıştır.

Diğer taraftan 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 belirtilmiştir.

425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu tebliğin içeriğine dair açıklamaların yapıldığı 63 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri birlikte değerlendirildiğinde;

- Rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınacak olan özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil etmesi hâlinde gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu olan bir başkan yardımcısının başkanlığında, üç kişiden az olmamak şartıyla gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu daire başkanlarından teşekkül bir komisyon marifetiyle verilmiş olan özelgeler olacağı,
- Yine Rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınacak olan özelgelerin mezkûr 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 özelgeler olacağı,
- 213 sayılı Kanununun 413'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon tarafından verilmemiş eski tarihli özelgelerin Rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınmayacağı,
- Yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı tarafından verilmiş olup, mezkur komisyon tarafından verilmiş olan özelgelerle **kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşımayan** özelgelerin Rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınmayacağı, sonucu ortaya çıkmaktadır.

5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun başlığını taşıyan 6009 sayılı Kanun ile "**Vergi İncelemesi**" kurumu ile "**Özelge**" sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır.

İlgili yasal düzenleme ve ikincil mevzuatla vergi incelemesine tabi olan mükelleflere incelemenin ilk başlangıç tarihinden son tarhiyat aşamasına kadar olan süreçte incelemenin başlama süresi, incelemenin sonuçlandırılma süresi gibi inceleme sürecinin belirliliği noktasında somut kurallar getirilmiştir.

Diğer taraftan mezkûr kanun ile 2003 yılından beri uygulanan ve bir çok eleştiriye neden olan özelge sistemi Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde yapılan düzenlemeyle değiştirilmiştir. Ayrıca yapılan yeni düzenlemenin usul ve esaslarını belirlemek amacıyla "**Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik**" yayımlanmıştır.

Özelge sistemiyle ilgili yapılan değişikliklere bakıldığında değişiklik öncesi eleştirilere neden olan aynı konuyla ilgili farklı vergi dairesi başkanlıklarında (veya defterdarlıklarda) farklı özelgelerin verilmesi, tam bir uygulama birliğinin sağlanmaması, özelgelerin yayımlanmaması ve bu nedenle özelgelere ulaşılamaması gibi bir çok konu yasal olarak netliğe kavuşturulmuştur.

Öte yandan V.U.K.'nın 140'ıncı maddesinin 5'inci bendiyle vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, 6'ncı bendinde yapılan düzenlemelerle de Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını değerlendiren Rapor Değerlendirme Komisyonlarının ilgili raporları vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluk yönünden değerlendirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Vergi İdaresi yayımlamış olduğu 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile V.U.K.'un 140'ıncı maddesinin 5 ve 6'ncı bentlerinin uygulama usul ve esaslarını açıklamıştır. Yapılan düzenlemeye bakıldığında yasa maddesiyle aynı hükümler içerdiği sadece yasa maddesinde yer alan özgelgenin, Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olan özgelgeler olacağına hüküm altına alındığı görülecektir.

Diğer taraftan 425 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar konusunda oluşan tereddütleri gidermek amacıyla 63 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'ni yayımlanmıştır. İlgili sirküyle Rapor Değerlendirme Komisyonlarının vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olan özgelgelere uygunluk kıstasında 213 sayılı Kanunun 413'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özgelgeleri ve bunlara uygun taşra teşkilatınca verilen özgelgeleri dikkate alacakları belirtilmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz tüm yasal düzenlemeler ve açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde özgelgelerin sadece Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca dikkate alınacağı sonucunu ortaya çıksa da Vergi Müfettişleri veya Vergi Müfettiş Yardımcılarınca düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca değerlendirileceği, eğer raporlarda bir hata varsa bunların düzeltilireceği hususları incelemeye yetkililerinde dolaylı (*incelemeye yetkili kişi özgelgeye aykırı rapor yazsa bile bu rapor, RDK tarafından olumsuz değerlendirilerek düzeltilmesi istenecektir*) olarak vergi inceleme raporlarını özgelgelere aykırı olarak düzenleyemeyecekleri sonucunu ortaya koymaktadır.

Yasal düzenlemeler vergi incelemesiyle yetkili olanlar ile Rapor Değerlendirme Komisyonlarının mezkur komisyonca verilen özgelgelere riayet etmeleri sonucunu doğurmakla birlikte, özgelgelerin kişilerin veya kurumların belirtmiş oldukları konulara özel (*Aynı faaliyet alanında, aynı büyüklükte, aynı kaynaktan ortaya çıkan incelemeler bile farklı sonuçlar doğurabilmektedir*) açıklayıcı işlemler olması, verilmiş olan bu özgelgelere tüm mükelleflerin riayet etmesinin zorunlu olup olmadığı konusundaki belirsizlik, bu kapsamda verilmiş olan özgelgelerin neler olduğu ve nerede ve nasıl takip edileceği konusundaki belirsizlik ilgili düzenlemelerin fiili uygulamasını zora sokmaktadır.

Hali hazırda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde mevcut özelge arama sayfasında "**ke-lime bazlı**" arama butonunda yapılan sorgulamalar sonucu veri üretilmemekte, ayrıntılı arama bölümünde kanun ve ilgili madde girilerek yapılan sorgulamalar neticesinde ise kanun maddesiyle ilgili tüm özgelgeler değil, örnek mahiyetteki bazı özgelgeler verilmektedir. Bu nedenlerle mükellef hakları gözetilerek getirilen ilgili yasal düzenlemelerin sağlıklı uygulanması için özelge havuzunun⁸ denetim

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde özelge sisteminin uygulanmasıyla ilgili "*Onaylanan özgelgelerin bir örneği sistem içinde örnek özelge havuzuna atılacaktır. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özgelgeleri görmeleri ve daha sonraki talepler için örnek olarak almaları mümkün olacaktır.*" şeklinde yapılmış olan açıklamada da bu hususun aslında bir zorunluluk olduğu ortaya çıkacaktır.

yapmaya yetkililer ile Rapor Değerlendirme Komisyonları başta olmak üzere tüm mükelleflerin kullanımına açmak gerekmektedir. Yasal düzenlemenin mevcut haliyle, fiili uygulanabilirliğini sağlamak için tüm mükellefler nezdinde ilgili komisyon marifetiyle verilmiş olan özgelgelerin ulaşılabilir olması önemli olmakla birlikte, tüm mükellefleri ilgilendiren ve inceleme aşamasında da dikkate alınması gereken bu tür konuların özgelge (sirküler) yerine hukuki yapısı daha sağlam genel tebliğle düzenlenmesi mükellef hakları noktasında beklenen faydayı azami seviyede sağlayacağı kanaatindeyim.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- 395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 63 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri