

# VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE ÖZELGELERİN DURUMU

STATUS OF RULINGS IN THE PROCESS  
OF TAX EXAMINATION



Okan ATAK\*



Fatih ALTUNTAŞ\*\*

## ÖZ

Özelge; mükelleflerin vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüştür. Özelge bir nevi vergi kanunlarının uygulama sürecinde idarece yorumlanmasıdır.

Vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğrulunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Tüm idari işlemler gibi hukuka uygunluk prensibinden yararlanan ve idari bir işlem olan vergi incelemesi, anayasada yer alan vergide kanunilik ilkesi doğrultusunda hukuka uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada; vergi kanunlarında açık olmayan ve izahı gerektiren noktaların, doğrudan vergi idaresine danışarak aydınlatılması imkânını mükelleflere sunan özelgelerin, vergi

## ABSTRACT

Ruling; is a written opinion given to the taxpayers by the authorities on their request for the clarification of ambiguous and hesitated subjects on taxation. Ruling is the interpretation of tax laws in the implementation process.

Tax examination aims to determine, investigate and ensure the correctness of the taxes to be paid. Tax examination, an administrative act enjoying the principle of compliance with the law just such as all administrative procedures, must be carried out in accordance with the law due to the principle of legality in the constitution.

In this study; the importance and status of rulings which provide opportunity to the taxpayers by consulting directly to tax administration on the ambiguous points and requiring explanations in tax laws are attempted to reveal.

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

\*\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 01.11.2016 / M.K.T.: 22.12.2016

inceleme sürecindeki yeri ve önemi anlatılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Özelge (Mukteza), Görüş Değişikliği, Vergi İncelemesi, Vergi İnceleme Raporu, Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK).

**Jel Sınıflandırması:** K34, K19

**Keywords:** Rulings, Change of Comment, Tax Examination, Tax Examination Report, Report Evaluation Commissions (REC).

## 1- GİRİŞ

Vergi hukukunun kaynaklarını oluşturan yasal düzenlemeler bağlayıcılıklarına göre asli (birincil) ve tali (ikincil) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrıma göre asli kaynaklar; anayasa, kanun, uluslararası anlaşmalar, kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu Kararları (kararnameler), düzenleyici genel tebliğler, tüzük, yönetmelik ve içtihadı birleştirme kararlarıdır. Tali kaynaklar ise özelgeler (muktezalar), sirküler, genelge ve genel yazılar, yargı kararları ve doktrinlerden (bilimsel öğretilerden) oluşmaktadır.

Anayasanın vatandaşlara yüklediği temel hak ve ödevlerden olan vergi ödevi, kanunilik ilkesini esas almaktadır. Bu ilkenin tatbiki, belli bir hiyerarşiye tabi olan yasal düzenlemelerle yapılmaktadır. Türk vergi sisteminin 4962 sayılı Kanunla<sup>1</sup> tanıdığı ve vergi hukukunun kaynakları arasında bağlayıcılık bakımından en zayıf olan özelge, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>2</sup> 413'üncü maddesiyle mevzuata girmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140'inci maddesinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hükmü ile vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonları (RDK)<sup>3</sup> tarafından vergi kanunlarıyla bunlara ilişkin kararname, tüzük yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmesi hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi inceleme elemanları<sup>4</sup> tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında dikkate alınmak zorunda olmayan özelgelerin, bu raporların hukuka, usul ve esaslara uygunluk yönünden değerlendirildiği RDK aşamasında dikkate alınması kanuni bir zorunluluktur.

Bu çalışmada özelge kavramı, idarenin yanılma ve görüş değişikliği durumu ile özelgelerin vergi incelemesi ve RDK aşamasındaki önemi üzerinde durulacaktır.

## 2- ÖZELGE KAVRAMI ve ÖZELGE İSTEME SÜRECİ

### 2.1- Özelge (Mukteza) Kavramı

Özelge bilinen adıyla mukteza; mükelleflerin vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık ol-

<sup>1</sup> 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> RDK: Makalenin bundan sonraki bölümlerinde rapor değerlendirme komisyonları yerine anılacaktır.

<sup>4</sup> İnceleme Elemanı: Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine göre Vergi Müfettişi, Vergi Müfettiş Yardımcısı, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürlerini ifade etmektedir.

mayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında idareden yazılı görüş istemek suretiyle kendilerini güvence altına alma yoludur.

6009 sayılı Kanunla<sup>5</sup> değişikliğe uğrayan Vergi Usul Kanunu'nun "Mükelleflerin İzahat Talebi" başlıklı 413'üncü maddesinde özelgeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre; 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 isteyebilecektir. 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.

İlgili maddenin son fıkrasında, özelge uygulamasının usul ve esaslarını tespit etmek amacıyla Maliye Bakanlığı'na verilen yönetmelik çıkarma yetkisi bakanlık tarafından kullanılarak "**Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik**"<sup>6</sup> yayımlanmıştır. İlgili yönetmelikte özelge; mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş olarak açıklanmış; 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 Başkanlığına yayımlanan görüş ise sirküler olarak tanımlanmıştır.

Mükellefler, vergisel işlemleri sırasında tereddüt ettiği bazı konularda yapılması muhtemel hatalar için kendilerini korumaya almak amacıyla kanundan kaynaklanan haklarını kullanmak suretiyle idareden özelge talep etmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki; özelgenin koruyuculuğu alındığı konuyla ve alındığı tarihten sonraki işlemler için geçerli olmaktadır. Talep edilen özelgenin konusu dışındaki konularda veya özelgenin verilme tarihinden önceki işlemler için alınan özelge, mükellefe herhangi bir koruma sağlamamaktadır. Bu gibi durumlarda mükellefe vergi aslının yanı sıra hem vergi cezası, hem de gecikme faizi uygulanmak durumunda kalacaktır.<sup>7</sup>

## 2.2- Özelge İsteme Süreci

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik hükümlerine göre özelge; mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir. Sürekli mükellefiyetleri bulunmayan mükellef veya vergi sorumluları özelge talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurur. Özelge talepleri, Başkanlı-

<sup>5</sup> 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> Olcay Kolotoğlu, Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 326, 2015, s. 79.

ğin internet sitesinde bir örneği yer alan Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle yapılır. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılacak özelge talepleri kabul edilmez. Özelge talepleri, başvuru makam tarafından usul hükümleri bakımından değerlendirilir. Söz konusu hükümlere aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirim yapılır.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar; konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlayıp Başkanlık bünyesinde oluşturulan 3 kişilik komisyona gönderir. Komisyon, özelge taslaklarını aynen veya değiştirerek onaylar. Bunun üzerine komisyonun verdiği karar doğrultusunda hazırlanan özelge mükellefe verilir. Ayrıca gerekli görülmesi halinde vergi uygulamalarına ilişkin tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususlara açıklık getirmek amacıyla yayınlanan sirkülerler de bu komisyon tarafında oluşturulur. Komisyonca onaylanmış olan özelgeler, emsal özelge havuzu oluşturulması amacıyla Özelge Otomasyon Sistemi'ne dâhil edilir.

Mezkûr yönetmelikle vergi dairesi başkanlıklarına ve vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından Komisyonca oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde söz konusu özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilme yetkisi tanınmıştır.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere özelgeler; ya Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından, ya da başkanlığın taşra teşkilatı olan vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından komisyonun oluşturduğu özelgeler ve sirkülerlerle konu, kapsam ve mevzuat bakımından aynı mahiyetteki konularda sirküler veya özelge havuzundaki özelgelere uygun olmak şartıyla verilebilmektedir. Yani özelge verme konusunda bir **"tek el"lik** mevcuttur. Bu tek el de Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki komisyondur.

Ancak belirtmek gerekir ki milyonlarca mükellefin tereddüt yaşadığı konularda kırtasiyeyi ve bürokrasiyi artırıp yetkiyi 3 kişilik bir komisyona vererek oldukça detaylı ve karmaşık bir mevzuat alanında kısa sürede cevap verilmesi mümkün olmaz. Böyle bir durumda mükelleflerden vergi uyumu beklemek de doğru olmaz. Özelge tayin edilen mükelleflere ceza kesilmemesinin yanı sıra gecikme faizi hesaplanmayacak olması cevap mekanizmasını daraltmayı gerektirmez.<sup>8</sup>

Peki, idarenin görüş değişikliğinin sebebi ne olabilir? Bu duruma ilişkin ihtimaller aşağıda anlatılmıştır.

### **3- İDARENİN YANILMA-GÖRÜŞ DEĞİŞİKLİĞİ DURUMU**

Mükellefin vergisel durumuyla ilgili tereddüt ettiği konuda almış olduğu özelge, idarenin yanılması veya görüşünün değişmesi sebepleriyle geçerliliğini yitirebilir. Bu durum, uygulamada en çok iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki komisyon tarafından verilen özelgenin veya özelge havuzunda yer alan özelgelerin doğru olmadığından mükellef tarafından iddia ve ispat edilmesi halidir. İkinci durum ise bu iddianın inceleme elemanı, RDK, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık vasıtasıyla, bir başka deyişle idare tarafından dile getirilmesidir. Sebep her ne olursa olsun, almış olduğu özelgeye göre işlem yapan mükellefin vergisel durumu, idarenin yeni görüşüne göre cezai işlemi gerektirebilir. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlıklı 369'uncu maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre; yetkili makamların mükellefin kendisine yazı

<sup>8</sup> Mehmet Ali Özyer, Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2014, s.1105.

ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır. İdarenin, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda 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 uygulanmamaktadır. Yani nasıl ki idarenin verdiği özelgelerin koruyuculuğu özelge alındıktan sonraki işlemlere yönelikse, verilmiş özelgeyi değiştirmek suretiyle idarenin verdiği yeni görüş, değişiklik tarihten öncesini etkilemeyecektir. Ancak bu durum vergi aslının aranmasına engel teşkil etmeyecektir. Böylece mükellef, idareden aldığı görüşe göre yaptığı işlem sebebiyle, cezai işleme maruz kalmayacak, ancak vergi aslı tarh edilecektir. Yukarıdaki durum mükellefin aleyhine olan görüş değişikliklerini kapsamakta olup, lehine olan görüş değişikliklerine ise etkisi bulunmamaktadır.

Örneğin; almış olduğu özelgeye göre işlem yapan mükellefin ödemesi gereken vergi 100 TL, idarenin görüş değiştirmesi sonucu yeni görüşe göre ödenecek vergi ise 150 TL olsun. Bu durumda mükellef sadece 50 TL'lik vergi aslını ödeyecek olup, hiçbir şekilde ceza ve gecikme faizine muhatap olmayacaktır. Peki, idarenin yeni görüşü, almış olduğu ilk özelgeye göre işlem yapan mükellefin ödemesi gereken vergiden daha az miktarda vergi ödemesini gerektiren, yani mükellefin lehine bir durum ortaya çıkardığı takdirde ne olacaktır? Bu durumda mükellefin lehine olan görüş değişikliklerinde ceza kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması zaten mümkün değildir. Vergi iadesi alınması ise, yeni görüşün yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olmasından, yani geriye yürüyemeyeceğinden dolayı mümkün değildir.

Şu kadar ki, bu hüküm (geriye dönük etkisi olamama hükmü), yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz. Yani, yargı mercii bir genel tebliğ veya sirküleri iptal ederse, bu takdirde iptal edilen genel tebliğ veya sirkülerin yürürlüğe girdiği tarihte geçerli olan mevzuata göre işlem tesis edilecektir.

#### **4- VERGİ İNCELEME RAPORLARININ HAZIRLANMASI ve DEĞERLENDİRİLMESİ AŞAMASINDA ÖZELGELERİN DURUMU**

Vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun 134 ila 141'inci maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup, bu maddelerde vergi incelemesinden amacın ne olduğu, incelemeye yetkililerin kimler olduğu, incelemeye tabi olanlar, incelemenin zamanı, incelemede uyulacak esasların neler olduğu ve inceleme tutanaklarının içeriği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Vergi idaresi tarafından verilen özelgeler, hem idareyi hem de mükellefi ilgilendiren önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140'inci maddesinde 6009 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler ile özelgelerin, idare ve vergi inceleme elemanları nezdinde bağlayıcılığı artmış ve mükellef lehine hükümler getirilmiştir.<sup>9</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesinin son fıkrasına dayanılarak vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek amacıyla Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>10</sup> çıkarılmıştır.

<sup>9</sup> Mesut Uçak, Mükellef Nezdinde Verilen Özelgeler ve İnceleme Elemanlarını Bağlayıcılığı, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 166, 2013, s. 16.

<sup>10</sup> Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mezkûr yönetmelikte; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilecekleri, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği ve tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmeyeceği hususları belirtilmiştir. Bu tutanaklarda; varsa mükellef tarafından **ibraz edilen özelgelerin yer alması gerektiği hususu** da ayrıca belirtilmiştir.

Söz konusu hükümlerden de anlaşılacağı üzere; mükellefin almış olduğu özelge varsa ve bu özelgeyi inceleme esnasında inceleme elamanına ibraz ederse; inceleme elemanı, özelgeyi vergi inceleme tutanağına almak zorundadır. Özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususunun ise; inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporlarda değerlendirileceği yine ilgili yönetmelikte açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140'ıncı maddesinde vergi incelemesi yapanların, yaptıkları incelemeler sırasında uymaya mecbur oldukları esaslar ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Madde hükmünde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hüküm altına alınmış; ancak inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varmaları durumunda, bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildirmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan mezkûr maddenin 6'ıncı bendinde ise; incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, işleme konulmadan önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak **RDK tarafından** vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği, incelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarının 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 değerlendirileceği ve incelemeyi yapanların, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarının işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi edecekleri belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler; özelgelerin sadece RDK tarafından dikkate alınacağı sonucunu ortaya çıkarsa da vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirileceği hususu, incelemeye yetkililerin de dolaylı olarak vergi inceleme raporlarını özelgelere aykırı olarak düzenleyemeyeceklerini ortaya koymaktadır. Buna göre vergi incelemesine yetkili olanlar, özelgelere aykırı rapor düzenlemiş olsalar dahi raporların RDK tarafından özelgelere uygun olarak düzeltilmesi amacıyla geri gönderileceği de aşikârdır.

Madde hükmünden de görüleceği üzere; rapor okuma (değerlendirme) komisyonları vergi inceleme raporlarını özelgeye uygunluk yönünden de değerlendirecektir. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde açıkça ifade edilmemekle birlikte, inceleme elemanları dolaylı olarak özelgelere aykırı rapor düzenleyemeyecek, bu raporlar işleme konulmadan düzeltilmesi için inceleme elemanına geri gönderilecektir. İnceleme elemanının özelgelere aykırı düzenlediği raporlarında ısrar etmesi

durumunda ise, söz konusu raporların üst değerlendirme mercii olarak merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gönderileceği, bu aşamada ancak merkezi RDK tarafından yapılan değerlendirme uygun olarak düzeltilen raporların işleme konulabileceği sonucuna varılmaktadır.

Ayrıca mezkûr maddenin son fıkrasında; rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile çalışma usul ve esaslarının Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelik ile belirleneceği hüküm altına alınmış olup, Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak; Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği<sup>11</sup> çıkarmıştır.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte; rapor değerlendirme komisyonlarının görevinin; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirilmesi olduğu ve raporların komisyonlara iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu yönetmelikte ayrıca özelgeler ile ilgili olarak; rapor değerlendirme komisyonlarının, yaptıkları değerlendirme sırasında verilmiş bir özelgenin Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğunun kanaatine varmaları durumunda, söz konusu özelgenin, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesine göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik Komisyona gönderileceği ve bu Komisyon tarafından, bir özelgenin Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu sonucuna varılırsa, söz konusu özelgenin, Komisyon kararı dikkate alınarak değiştirileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere, 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 kistasını da tatbik edeceklerdir.

Yapılan düzenleme ile verilen özelgelerin doğru, ancak raporların yanlış olduğu düşünüldüğü takdirde; raporun hukuka uygunluk denetimi idare tarafından komisyonlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Ayrıca; düzenlenen vergi inceleme raporlarında, GİB tarafından verilmiş özelgelerin yanlış olduğu iddiasıyla tarhiyat önerisi yapılması halinde de GİB ile incelemeye yetkili olanlar arasındaki görüş farklılığının bu maddede oluşturulan bir komisyon marifetiyle karara bağlanmasına imkân sağlanmıştır.

#### **5- 425 SIRA NOLU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ ve 63 NOLU VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİNDE ÖZELGELER ile İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER**

425 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, 12 vergi inceleme sürecinde özelgelerin duruma ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu genel tebliğde; rapor değerlendirme komisyonları-

<sup>11</sup> Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nin vergi inceleme raporlarını özgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özgelere dikkate alınacağı ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özgelere ile sınırlı kalınmayacağı belirtilmiştir. Böylece; mükellefin kendisine verilmiş özgelere yanı sıra diğer mükelleflere verilmiş özgelere de inceleme raporlarının değerlendirilmesi sırasında dikkate alınmasına imkân tanınarak, özgelere üzerindeki koruyuculuğunu artıran düzenleme yapılmıştır.

Öte yandan ilgili tebliğde; vergi inceleme raporunda, özgelere yer alan görüşün aksine bir tenkit olması durumunda raporun olumsuz değerlendirmeye konu edileceği ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacağı, olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özgelere yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması gerektiği, diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, 425 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin içeriğinin daha iyi anlaşılması için 63 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri<sup>13</sup> yayımlanmış ve ilgili sirkülerde; rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınacak olan özgelere Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özgelere olduğu; ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özgelere ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özgelere de bu kapsamda olacağı belirtilmiştir.

425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu tebliğin içeriğine dair açıklamaların yapıldığı 63 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri birlikte tetkik edildiğinde;

- Rapor değerlendirme komisyonları tarafından **dikkate alınacak olan** özgelere; Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan komisyon marifetiyle verilmiş olan özgelere ve mezkûr komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özgelere ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından **tamamen aynı mahiyeti taşıyan** bir hususta sirküler veya özgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özgelere olacağı,
  - Rapor değerlendirme komisyonları tarafından **dikkate alınmayacak olan** özgelere ise Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon tarafından verilmiş eski tarihli özgelere ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı tarafından verilmiş olup, mezkûr komisyon tarafından verilmiş olan özgelerele kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından **tamamen aynı mahiyeti taşımayan** özgelere olacağı,
- sonucu ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan mezkûr tebliğde; rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özgelere, ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş **en güncel özgelere olması** gerektiği de belirtilmiştir. Ancak, burada vergi inceleme sürecinin hangi aşamasındaki özgelere en güncel özgelere olarak dikkate alınacağı; yani en güncel özgelere kastının ne olduğu tartışmalıdır. Bu konuda hem özgelere verilme tarihi bakımından, hem de özgelere verildiği kişi bakımından izahı gerektiren noktalar bulunmaktadır. Bu noktaları örnek yardımıyla açıklayacak olursak;

Ertuğrulgazi Vergi Dairesi mükellefi Bay A, 24.05.2016 tarihinde vergi incelemesine alınmıştır. Mükellef A, inceleme sürecinde eleştiri konusu yapılan hususla ilgili Vergi Müfettişi Bay K'ya almış ol-

<sup>13</sup> 63 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri, Maliye Bakanlığının 02.04.2013 tarih ve VUK-63/2013-8 sayılı yazısı ile yayımlanmıştır.



duğu özelgeyi sunmuştur. Vergi Müfettişı Bay K, söz konusu özelgeye uygun olarak raporunu tanzim etmiş ve 17.10.2016 tarihinde değerlendirilmek üzere RDK'ya göndermiştir. Rapor RDK'nın önüne 19.10.2016 tarihinde ulaşmış olup, RDK'nın bu tarihten itibaren mevzuattan kaynaklanan 60 günlük süresi bulunmaktadır. Bu 60 günlük süre içerisinde;

1. İdare Bay A'ya, raporda baz alınan özelgeyi değiştirerek yeni bir özelge vermiştir. RDK, mükellefin (Bay A'nın) inceleme sürecinde sunduğu özelgeyi mi, yoksa RDK aşamasında idarece verilen yeni tarihli özelgeyi mi dikkate almalıdır?
2. İdare aynı konuda Bay B'ye yeni bir özelge vermiştir. RDK, mükellefin (Bay A'nın) inceleme sürecinde sunduğu özelgeyi mi, yoksa Bay B'ye verilen özelgeyi mi dikkate almalıdır?

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler ile örnekteki durumlar birlikte değerlendirildiğinde; 1. durumda daha güncel özelge olacağından aynı mükellefe **RDK sürecinde verilen özelgenin** dikkate alınması, 2. durumda ise Bay A ile aynı konuda özelge verildiğinden Bay B'ye verilmiş olsa dahi yeni tarihli olan bu özelgenin dikkate alınması gerekmektedir.

Burada sorunu aşmanın yolu, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporların rapor değerlendirme komisyonlarından geçmeden işleme konulamayacağı ve rapor değerlendirilirken verilen özelgeye aykırı raporun yasal düzenlemeye göre düzeltilip yeniden yazılma durumunun olacağı hususları birlikte değerlendirildiğinde; en güncel özelden kastın kime verildiğine bakılmaksızın tanzim edilen **raporun komisyonlarda değerlendirildiği andaki** tarihli özelgenin dikkate alınmasını sağlayacak şekilde yasal düzenlemelerde değişiklik yapılmasından geçmektedir.

Ayrıca Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğın 14'üncü maddesine göre; komisyonların, gerekli gördüğü durumlarda ya da mükellefin talebi üzerine mükellefi dinleyebilecekleri de belirtilmektedir. Vergi incelemesi geçiren mükellefler, eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olarak almış oldukları bir özelge bulunmasa dahi, diğer kişilere verilmiş özeldlerden durumlarına uygun (raporda eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olarak) bir özelge bulmaları durumunda haklarında düzenlenen raporun söz konusu özelgeye aykırı olduğu iddiasında bulunabileceklerdir. Bu durumda rapor değerlendirme komisyonları söz konusu özelgeyi dikkate almak ve gerekiyorsa ilgili inceleme raporunun değiştirilmesi yönünde mütalaasını vermek durumunda kalabileceklerdir. Bu aşamada dikkate alınacak olan en güncel özelge olarak da yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda raporun değerlendirme anındaki özelgenin olacağı ortaya çıkmaktadır.

## 6- ÖNERİLER ve SONUÇ

Vergi idaresi tarafından verilen özeldgeler, hem idareyi hem de mükellefi ilgilendiren önemli sonuçlar doğurmaktadır. 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun "*İncelemede Uyulacak Esaslar*" başlıklı 140'ıncı, "*Mükelleflerin İzahat Talebi*" başlıklı 413'üncü ve "*Yanılma ve Görüş Değişikliği*" başlıklı 369'uncu maddelerinde yapılan düzenlemeler ile özeldgelerin, idare ve vergi inceleme elemanları nezdinde bağlayıcılığı artmış ve mükellef lehine hükümler getirilmiştir.

Yasal düzenlemelerden; özeldgelerin sadece RDK tarafından dikkate alınacağı sonucu ortaya çıksa da vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirileceği hususu, *incelemeye yetkililerin de do-laylı olarak vergi inceleme raporlarını özeldgelere aykırı olarak düzenleyemeyeceklerini* ortaya çıkarmaktadır.

Yapılan yasal düzenlemelerle; rapor değerlendirme komisyonlarının vergi inceleme raporlarını özeldgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir

İdareci Başkanlığınca verilmiş özelgelerin dikkate alınacağı ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalınmayacağı; böylece mükellefin kendisine verilmiş özelgelerin yanı sıra diğer mükelleflere verilmiş özelgelerin de inceleme raporlarının değerlendirilmesi sırasında dikkate alınacağı hüküm altına alınarak özelgelerin artık “özel olmadığı” ve tüm mükellefler için bağlayıcı hukuki metinler olduğu açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde geçen en güncel özelgeden kastın hangi aşamada verilen özelgenin en güncel özelge olduğu tam olarak anlaşılammakla birlikte, yapılan açıklamalar doğrultusunda *en güncel* özelgeden *kastın raporların komisyonlarda değerlendirildiği andaki tarihli* özelgenin olması gerektiği düşünülmektedir.

*En güncel özelge tabirinin; RDK'nın rapor değerlendirme süresi olan 60 günlük süreyi de kapsayacak şekilde genişletilmesi*, hem mükelleflerin en güncel vergisel düzenlemelere uyum sağlaması bakımından, hem de henüz işleme konulmamış olan raporların düzeltilmesi imkânının değerlendirilerek hakkaniyete ve hukuka daha uygun inceleme yapılması bakımından önemlidir.

Hâlihazırda Gelir İdareci Başkanlığının internet sitesinde tüm özelgeler değil, örnek mahiyetteki bazı özelgeler verilmektedir. Mükellef hakları gözetilerek getirilen ilgili yasal düzenlemelerin sağlıklı ve güncel bir şekilde uygulanması için; özelge havuzunun tamamının RDK başta olmak üzere vergi inceleme elemanlarının ve mükelleflerin kullanımına açılması gerekmektedir.

## **KAYNAKÇA**

### **Yasal Düzenlemeler**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun (07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 63 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri (Maliye Bakanlığı'nın 02.04.2013 tarih ve VUK-63/2013-8 sayılı yazısı ile yayımlanmıştır.)
- Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

### **Kitaplar**

- ÖZYER, M. A. (2014). Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Hesap Uzmanları Derneği. Ankara Temmuz 2014.

### **Makaleler**

- KOLOTOĞLU, O. (2015). Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 326, 2015, s. 77-83.
- UÇAK, M. (2013). Mükellef Nezdinde Verilen Özelgeler ve İnceleme Elemanlarını Bağlayıcılığı, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 166, 2013, s. 12-21.