

ÖZELGE SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

FUNCTIONING OF TAX RULING SYSTEM, PROBLEMS ENCOUNTERED
AND SOLUTIONS SUGGESTED



Levent EMRE*



Taner GÜNEY**

ÖZ

Yeni bir yasal düzenleme yapıldığında gerek mükelleflerin gerekse de vergi uygulaması ile görevli personelin uygulamanın ne şekilde olacağı konusunda tereddüt yaşaması doğal olmakla birlikte, ne tür işlem yapacakları hususunda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler bu sorunu büyük ölçüde gidermekte. Ancak, özellikle vergi kanunlarına uymaya gayret gösteren, fakat üzerine düşen yükümlülükler konusunda ne yapması gerektiği hususuyla ilgili olarak tereddüt yaşayan mükelleflerin, tereddütlerini gidermekte bahse konu genel tebliğler yetersiz kalabilmektedir. Yukarıda zikrettiğimiz problemin çözümü noktasında, özelge olarak adlandırılan, Arapça olarak da mukteza adı verilen uygulama mevzuatımızda yerini almıştır. Özelge, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana, vergi mükelleflerine

ABSTRACT

While it is common that tax administration personnel hesitate as to the implementation of the law when a new tax law has been passed, they, nevertheless, should be well informed on the practice of that new law. Ministry of Finance solves most of this kind of issues by general communiqués. However, for those who carefully comply with the tax rules, yet do not know precisely how and what to do, general communiqués could be insufficient. Tax rulings, mukteza in Arabic, at his point, help the taxpayers to deal such hesitations. Tax ruling, which has been a taxpayer right since Tax Procedure Law, no. 213, was entered into force in 1961, is defined as an official explanation obtained from the tax administration when needed by taxpayers concerning a specific tax issue.

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 16.05.2017 / M.K.T.: 24.05.2017

leflerinin tereddütte düştüğü vergisel konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkı olarak tarif edilmekte.

Anahtar Kelimeler: Özelge, Mukteza, Özelge Otomasyon Sistemi, Emsal Özelge Havuzu.

Keywords: Tax ruling, mukteza, tax ruling automation system, sample tax ruling repository

1- GİRİŞ

Anayasamızın 73. maddesine göre vergi; kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu hüküm verginin yasallığı ilkesinin bir gereğidir. Verginin mükellefi, matrahı, oranı, konusu, dönemi gibi asli öğelerle verginin uygulamasına ilişkin temel konuların Kanunda kesin bir şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir. Fakat vergilendirmeye ilişkin her düzenlemenin, vergilendirmeyi ilgilendiren tüm hususların mutlak surette kanunlarla yapılmaya çalışılması yığınlarca sayfadan ve maddeden oluşan kanun metinlerini beraberinde getireceğinden bu durum pratik olarak mümkün olmamakla birlikte ihtiyaç arz etmesi halinde değiştirilmesinin de çok zor olacağı düşünüldüğünde istenilen faydayı sağlayamayacaktır. Bundan dolayı kanunlar geneli kapsayacak şekilde soyut olmak durumundadır.

Yeni bir yasal düzenleme yapıldığında gerek mükelleflerin gerekse de vergi uygulaması ile görevli personelin uygulamanın ne şekilde olacağı konusunda tereddüt yaşaması doğal olmakla birlikte ne tür işlem yapacakları hususunda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler bu sorunu büyük ölçüde gidermekle birlikte özellikle vergi kanunlarına uymaya gayret gösteren fakat üzerine düşen yükümlülükler konusunda ne yapması gerektiği hususuyla ilgili olarak tereddüt yaşayan mükelleflerin tereddütlerini gidermekte bahse konu genel tebliğler yetersiz kalabilmektedir.

Yukarıda zikrettiğimiz problemin çözümü noktasında özelge olarak adlandırılan, Arapça olarak da mukteza adı verilen, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana vergi mükelleflerinin tereddütte düştüğü vergisel konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkı olarak tarif edilen uygulama mevzuatımızda yerini almıştır.

Çalışmamızın konusunu, izleyen tarihsel süreç içerisinde çıkarılan genel tebliğler ve yönetmeliklerle uygulanmasına yön verilmeye çalışılan özelge sisteminin nasıl işlediği, bu işleyiş esnasında karşılaşılan sorunların araştırılması ve çözüm önerileri oluşturulması olup, konuyla ilgili olarak mevzuat hükümleri gözden geçirilmiş, uygulamada özelge sisteminin işleyişi araştırılmış, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer alan "Özelge Sistemi" tarafımızca test edilmiştir. Yapılan çalışma ve araştırmalar neticesinde; özelge sisteminde karşılaşılan sorunlar ve sorunların çözümü noktasındaki görüş ve önerilerimize yer verilmiştir.

2- ÖZELGE ve ÖZELGE SİSTEMİ

Çalışmamızın bu bölümünde, öncelikli olarak özelge sisteminin mevzuat içerisindeki yerinden bahsedildikten sonra devam eden bölümlerde bahse konu sistemin uygulamasına ilişkin açıklamalara ve Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporunda yer alan özelge ile ilgili istatistiklere yer verilecektir.

2.1- Özelge Sisteminin Mevzuattaki Yeri

2.1.1- Özelge Nedir?

Türk Dil Kurumu sözlüğünde "Bir konudaki görüşü ve yapılması gereken uygulamayı bildiren yazı"

şeklinde tanımlanan özelge kelimesi tarihsel süreç içerisinde yine Türk Dil Kurumu sözlüğünde “Bir iş yapılırken gerekli işlemlerin bütünü” şeklinde tanımlanan Arapça kökenli mukteza kelimesiyle eş anlamlı olarak kullanılmakla birlikte günümüzde özelge kelimesi daha çok kullanılır olmuştur.

Özelge kavramı mevzuatımızda 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413. maddesinde yerini bulmaktadır. 6009 sayılı Kanunla değiştirilen 413. madde aşağıdaki gibidir.

“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.”

Yukarıdaki mevzuat hükmünden hareketle özelgeyi, mükelleflerin bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlar hakkında yazılı olarak istedikleri izahat olarak tanımlamak mümkündür.

2.1.2- Özelge Sisteminin Tarihsel Gelişim Süreci Nasıldır?

Yukarıda özelgenin tanımı bölümünde de belirtildiği üzere özelge, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana vergi mükelleflerinin tereddüte düştüğü vergisel konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkı olarak mevzuatımızda yer almış ve uygulanagelmıştır. Bu süre zarfı içerisinde ilgili özelge müessesesi, eksiklikleri giderilerek geliştirilmeye çalışılmıştır. İlk etapta Bakanlığın hem merkez hem de taşra teşkilatlarından bilgi istenebilmekteydi. Bu konuda 20.12.1988 tarih ve 20025 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 188 sayılı VUK Genel Tebliği ile değişiklik yapılarak özelge verme konusunda Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır.

17.07.2008’de dönemin Gelir İdaresi Başkanı Mehmet Akif ULUSOY tarafından başlatılan bir proje ile Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının 2008 yılı iş planı kapsamında mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, başvuruları ve cevapları bir standarda kavuşturmak, mükellef nezdinde muhatap sayısını teke indirmek, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mevzuatın açık ve anlaşılabilir olmasını sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak, gelen özelge taleplerinden hareketle genel düzenleyici işlem yaparak özelge başvurusu sayısını azaltmak ve kurumsal hafızayı oluşturmak gibi amaçlarla özelge sistemi geliştirilmeye çalışılmıştır. Bahse konu proje 2010 yılında tamamlanarak dönemin Maliye Bakanı Mehmet ŞİMŞEK tarafından düzenlenen basın toplantısında kamuoyuna duyurulmuş, 16 Ocak 2010 tarihinde Resmi Gazete ’de yayımlanan 395 sayılı VUK Genel Tebliği ile resmen ve fiilen yürürlüğe girmiştir. ¹

¹ Eski Özelgeler Çöpe mi?, KARYAĞDI Nazmi, 20.03.2016, <http://www.vergiolgi.net/vergi/eski-ozelgeler-cope-mi/> , Erişim tarihi: 22 Şubat 2017

Yeni sistemin bilgi işlem altyapısı üzerinden çalışmasının yanı sıra, getirdiği önemli bir farklılık ise özelgelerin GİB Başkanı veya onun görevlendireceği Başkan Yardımcısı başkanlığında gelir yönetimi daire başkanlarından oluşan bir komisyonca verilmesi olmuştur.

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 413. maddesi değişmiş ve şimdiki halini almıştır.

Daha sonra; mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem 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” çıkartılarak 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin çıkmasıyla birlikte işlerliğini yitiren 395 sayılı VUK Genel Tebliği, 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan VUK Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi inceleme elemanlarının tanzim etmiş oldukları vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilirken Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerin dikkate alınması hususu ile ilgili olarak 27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 425 Sayılı VUK Genel Tebliği ve 02.04.2013 tarih ve VUK-63/2013-8 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanarak uygulama yön verilmeye çalışılmıştır.

2.1.3- Kimler Özelge Talebinde Bulunabilir?

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 9. maddesinde özelge talep edebilecekler tadadı olarak sayılmıştır. İlgili madde aşağıdaki gibidir:

“(1) Özelge talepleri, mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgelerine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince yapılır.

(2) Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. Ancak bu kuruluşlar Başkanlık-tan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilirler.”

Yukarıdaki yönetmelik maddesinden anlaşıldığı üzere özelgeyi sadece mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgelerine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri talep edebilir.

2.1.4- Özelge Almak İçin Nereye Başvurulur?

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 10. maddesinde özelge talep edilecek merci belirtilmiştir. İlgili maddenin 1 ve 2. fıkraları aşağıdaki gibidir:

“(1) Özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir.

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

Yukarıdaki yönetmelik maddesinden anlaşıldığı üzere özelge, mükellef ve vergi sorumlularının ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi baş-

kanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara, ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar için ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurmak suretiyle talep edilebilmektedir.

2.1.5- Özelge Talebinin Kapsamı Nasıl Olmalıdır?

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 8. maddesinde özelge talebinin kapsamı açıklanmış olup, ilgili madde aşağıdaki gibidir:

“(1) Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir.

(2) Mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmez:

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

2.1.6- Özelge Taleplerinin Değerlendirilmesi ve Özelge Tayini İşlemi Nasıl Olmaktadır?

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 11. maddesinde özelge taleplerinin değerlendirilmesi ve özelge tayini işlemi açıklanmış olup, ilgili madde aşağıdaki gibidir:

“(1) Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar özelge taleplerini, 8 inci, 9 uncu ve 10 uncu maddelerde yer alan hükümler bakımından değerlendirir. Söz konusu maddelerde yer alan hükümlere aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirim yapılır.

(2) Birinci fıkrada belirtilen makamlarca; 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.

(3) Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur.

(4) Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, Ko-misyonca oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, Komisyon tara-fından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir.”

Yukarıdaki yönetmelik hükmünden anlaşıldığı üzere, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar; öncelikle özelge taleplerinde ilgili yönetmeliğin 8. maddesinde sayılan özelge kapsamına riayet edilip edilmediği, söz konusu taleplerin ilgili yönetmeliğin 9. maddesinde sayıldığı üzere mükellefler, vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgelerine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından yapıp yapılmadığı, yine bahse konu taleplerin ilgili yönetmeliğin 10. maddesinde belirtildiği üzere özelge talep edenlerin ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara, ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar için ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurmak suretiyle talep edilip edilmediği yönüyle özelge taleplerini değerlendirirler.

Daha sonra konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından eğer ilk defa özelge talep edilmiş ise ilgili hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlanır, taslak Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilir ve Başkanlıkta oluşturulan Komisyonun onayından sonra özelge tayin edilir. Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur. Eğer daha önce Komisyonca oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulmuş ise, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir.

2.1.7- Komisyon Nasıl Teşekkül Eder ve Çalışma Usul ve Esasları Nelerdir?

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 4. maddesinde komisyonun teşekkülü, 5. maddesinde komisyonun görevi, 6. maddesinde özelgelerin onaylanması ve 7. maddesinde sekreteryaya kısmı düzenlenmiştir. İlgili maddeler aşağıdaki gibidir:

"Komisyonun teşekkülü

MADDE 4 - (1) 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 eder.

(2) 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 katılır.

Komisyonun görevi

MADDE 5 - (1) Komisyon, mükelleflerin ve vergi sorumlularının özelge taleplerine uygun olarak özelge tayinine yetkili makamlarca hazırlanan özelge taslaklarını değerlendirerek tayin edilecek özelgeleri ve gerekli görmesi halinde vergi uygulamalarına ilişkin olarak tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanacak sirküleri oluşturur.

Özelgelerin onaylanması

MADDE 6 - (1) Komisyon, özelge taslaklarını oy çokluğu ile aynen veya değiştirerek onaylar.

Sekreteryaya hizmetleri

MADDE 7 - (1) Komisyonun sekreteryaya hizmetleri, Komisyona özelge taslağını sevk eden daire başkanlığı tarafından yerine getirilir.

Yukarıdaki yönetmelik maddelerinden anlaşıldığı üzere; mükelleflerin ve vergi sorumlularının özelge taleplerine uygun olarak yetkili makamlarca hazırlanan özelge taslaklarını değerlendirerek tayin edilecek özgelere ve gerekli görmesi halinde vergi uygulamalarına ilişkin olarak tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanacak sirkülerleri oluşturmak amacıyla oluşturulan komisyon, 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 etmektedir. Komisyona, gelir yönetimi daire başkanlıkları dışında bir daire başkanlığı tarafından özelge taslağı sevk edilmiş ise taslağı sevk eden daire başkanı da sevk edilen bu taslakla sınırlı olmak üzere üye sıfatıyla katılmaktadır. Komisyon özgelere oy çokluğu ile değerlendirmekte olup, aynen veya değiştirerek onaylamaktadır. Komisyonun sekretarya hizmetleri ise Komisyona özelge taslağını sevk eden daire başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

2.1.8- Özelge Otomasyon Sistemi Nedir?

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 12. maddesinde özelge otomasyon sistemine değinilmiş olup, ilgili madde aşağıdaki gibidir:

“(1) Başkanlık, özelge talebinde bulunulması, özelge taslaklarının hazırlanması, Başkanlığa iletilmesi, Komisyonca onaylanması ve tayin edilmiş olan özgelerele ilgili emsâl özelge havuzu oluşturulmasını sağlamaya yönelik olarak bir Özelge Otomasyon Sistemi kurar.”

Yönetmeliğin ilgili maddesinde özelge otomasyon sisteminden bahsedilmiştir. Bu sistemin özelge talebinde bulunulması, özelge taslaklarının hazırlanması, Başkanlığa iletilmesi, Komisyonca onaylanması ve tayin edilmiş olan özgelerele ilgili emsâl özelge havuzu oluşturulmasını sağlamaya yönelik olduğu belirtilmiştir.

2.1.9- Özelge Mükellefe Ne Sağlar?

6009 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi aşağıdaki gibidir:

“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.”

Kanun metninde de belirtildiği üzere mükelleflerin belirsiz olarak değerlendirdiği bir konuda İdarenin verdiği görüş çerçevesinde hareket etmesi üzerine verilen izahatın sonradan değişikliğe uğraması halinde gelecekte vergi cezası kesilmesi ve gecikme faizi uygulanması mümkün değildir. Bu hüküm ile daha açık ifade edecek olursak 6009 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce alınan ve bu tarihten önceki vergilendirme dönemleri için mükelleflerce uygulanan özgelere ilişkin yapılan tarhiyatlarda sadece ceza uygulanmazken, 2010 vergilendirme döneminden itibaren 1.8.2010'dan önce ya da sonra alınmış olsun tüm özgelerele ilgili mükellefe hem gecikme faizi hem de cezadan bağımsızlık sağlamıştır.

2.1.10- Özelgeler Vergi İncelemesi Aşamasında Dikkate Alınır mı?

6009 sayılı Kanunla değişen “İncelemede Uyulacak Esaslar” başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun 140. Maddesi aşağıdaki gibidir:

“Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler; 2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanaya verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler. 3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır); 4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanaya verilir. 5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılanaya bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar. 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 uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa 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. (Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 Md.) 135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonda verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar. Bu maddede

yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz. Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

6009 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde düzenlemeler yapılmış ve vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküleri 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 27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 425 Sayılı VUK Genel Tebliğinde de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“(..) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküleri 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. Raporla, özelgede 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 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 uygulanabilir olması gereklidir.

Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.”

Ancak, yapılan yasal düzenlemeyi açıklamak üzere yayımlanan yukarıda belirtilen bu Tebliğ yeterli olmamış, söz konusu Tebliğ'e açıklık getirmek üzere 02.04.2013 tarih ve VUK-63/2013-8 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle 63 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanmıştır. 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.”

6009 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde düzenlemeler yapılmış, ardından 425 sayılı VUK Genel Tebliği ve 63 sayılı VUK Sirkülerinden anlaşılacağı üzere; 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 komisyonları *düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve yukarıda sayılan düzenlemelere ek olarak özgelere uygunluğu yönünden de değerlendirecektir. Bu değerlendirme yapılırken de rapor değerlendirme komisyonları* eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı özelge komisyonu tarafından verilmiş özgelere dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. 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 değerlendirilecektir.

Ayrıca Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özgelenin 369'uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu yani verilen özelgeyle yanlış izahatta bulunduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, 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.

2.1.11- Özelge Sistemi Uygulamada Nasıl İşliyor?

Yapmış olduğumuz araştırma neticesinde; yukarıda mevzuattaki hükümleriyle açıklamaya çalıştığımız özelge sisteminin uygulamadaki işleyişinin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.



İlk olarak mükellefler ya da vergi sorumluları tereddüt yaşadıkları vergisel konularda özelge talep etmek istediklerinde bu taleplerini Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde özelge sistemi bölümü içerisinde yer alan "Özelge Talep Formu"nu doldurmak, çıktısını almak ve ıslak imzalı olarak

ikametgâhlarının ya da kanuni merkezlerinin bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ya da Defterdarlıklara (ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar için ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine) elden ya da posta ile sunmak suretiyle özelge talebinde bulunmaktadırlar. Mükelleflerden özelge talebinde herhangi bir ücret talep edilmemektedir.

Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlıklar öncelikli olarak kendilerine intikal eden özelge taleplerini; özelge talep edebilecekler, talep edilebilecek konular ve talep edilecek makam yönünden gereken şartları taşıyıp taşımadıkları açısından bir ön değerlendirmeye tabi tutmaktadırlar. Düzenlemelere aykırı bir durumun varlığı halinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirimde bulunulmaktadır.

Eğer istenilen özelge talebinde geçerlilik yönünden herhangi bir problem yok ise, “Özelge Talep Formu” ve ekleri taranarak “Özelge Otomasyon Sistemi”ne aktarılmaktadır. Mükellef ya da vergi sorumlusuna verilecek özelgelerle ilgili tüm işlemler elektronik ortamda bu sistem üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Daha sonra özelgesi talep edilen konu ile ilgili olarak daha önceden verilmiş bir özelge olup olmadığı kontrol edilmektedir. 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, Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan izin almaksızın kendileri özelge verebilmektedirler. Böyle bir durumda yani mevzuat bakımından tamamen aynı içeriğe sahip bir özelge talebinde bulunulması hâlinde ortalama bir hafta-on gün içerisinde mükelleflere bilgi verilmektedir.

Özelgesi istenilen konu ilk defa gündeme gelen bir konu ise yani bu konuda daha önce özelge verilmemiş ise, Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Defterdarlıklar bu konuya ilişkin olarak özelge taslağı hazırlamakta ve sistem üzerinden değerlendirilmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına göndermektedirler. Gelir İdaresi Başkanlığına intikal eden özelge taslakları öncelikle konusuyla ilgili olan daire başkanlıklarından hangisini ilgilendiriyor ise (Örneğin, özelgenin konusu KDV ile ilgili ise KDV servisinden sorumlu daire başkanına, kurumlar vergisi ile ilgili ise Kurumlar Vergisinden sorumlu daire başkanına gönderilir) o daire başkanlığına yönlendirilerek burada tekrardan özelge için gereken şartları taşıyıp taşımadıkları açısından değerlendirilip Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde mükelleflerin özelge taleplerini değerlendirmek üzere kurulmuş olan komisyona gönderilmektedir.

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 eden komisyona gelir yönetimi daire başkanlıkları dışında bir daire başkanlığı tarafından özelge taslağı sevk edilmesi halinde taslağı sevk eden daire başkanı da sevk edilen bu taslakla sınırlı olmak üzere üye sıfatıyla Komisyona katılmaktadır.

Komasyon taşra birimlerinden gelen özelge taslaklarını değerlendirmekte olup, kararlarını oy çokluğu ile almaktadır. Söz konusu komisyon, özelge taslaklarını aynen onaylayabildiği gibi, değiştirerek de onaylayabilmektedir. Komisyon tarafından onaylanan özelgeler, otomasyon sistemi üzerinden ilgili birimlere gönderilmekte ve imzalanarak mükellefe verilmektedir. Bu şekilde komisyonda çıkan özelgelerin de ortalama olarak bir yıllık bir sürede mükellef ile buluşturulduğu anlaşılmıştır.

Bahse konu komisyon gerek duyulması halinde mükelleflerin tümünü aydınlatmak ve uygulamaya yön vermek üzere sirküler yayımlamak yetkisine de sahiptir.

Komisyon tarafından onaylanmış bu özelgeler, daha sonra benzer yönde gelebilecek özelge talepleri için emsal oluşturmak üzere sistemde “Emsal Özelge Havuzu” denilen bir veri tabanına kaydedilmekte ve böylece tüm yetkili birimlerin bu özelgeleri görmeleri mümkün olmaktadır.

Tarafımızca yapılan araştırmada; emsal özelge havuzunda yer alan özelgelerin hepsinin mükellefler tarafından görülemediği, yani özelge komisyonu tarafından verilen özelgelerin bütününe Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde bulunan özelge arama sayfasından ulaşmanın mümkün olmadığı anlaşılmıştır.

Yine vergi inceleme elemanlarının ve rapor değerlendirme komisyonlarının özelge komisyonu tarafından verilen tüm özelgelere ulaşamadığı, onların da aynen mükellefler gibi sadece Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer alan özelge arama sayfasını kullanmak suretiyle özelgelere ulaşabildikleri görülmüştür.

Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yer alan özelge arama sayfası kullanılmak suretiyle ulaşılan özelgeler içerisinde örneğin ciro priminin ayrı bir hizmet olduğunu belirten özelge gibi güncelliğini yitirmiş özelgelerin de bulunduğu tespit edilmiştir.

Yine yaptığımız araştırmalarda her ne kadar özelge otomasyon sistemi kurulduktan ve emsal özelge havuzu oluşturulduktan sonra asgari düzeye inmiş olsa da birbiri ile çelişen özelgelerin verildiği anlaşılmaktadır. Konuyla ilgili olarak örnek vermek gerekirse; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 09.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-80 sayılı özelgede şirketin her ne kadar taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, ana sözleşmesinde iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması durumunda istisnadan yararlanamayacağı hususu yer almakta iken, yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 30.07.2013 tarih ve 84098128-125-454 sayılı özelgede şirketin ana sözleşmesinde amaçlarını gerçekleştirebilmek için gayrimenkul alım satımı ve kiralaması ile iştigal edildiği ibaresi bulunsa dahi, şirketin taşınmaz ticareti ve kiralanması amacıyla elinde bulundurmadığı taşınmazların satışı için istisnadan faydalanabileceği belirtilmektedir.

2.1.12- Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporunda Özelge Sistemi ve İstatistiksel Durum

Gelir İdaresi Başkanlığının 2015 Yılı Faaliyet Raporunun “Özelge Otomasyon Sistemi” başlıklı 1.4.1.1. bölümünde, sistemin amaçları, işleyişi detaylı olarak açıklandıktan sonra özelge talepleriyle ilgili bir takım istatistiksel verilere yer verilmiştir.

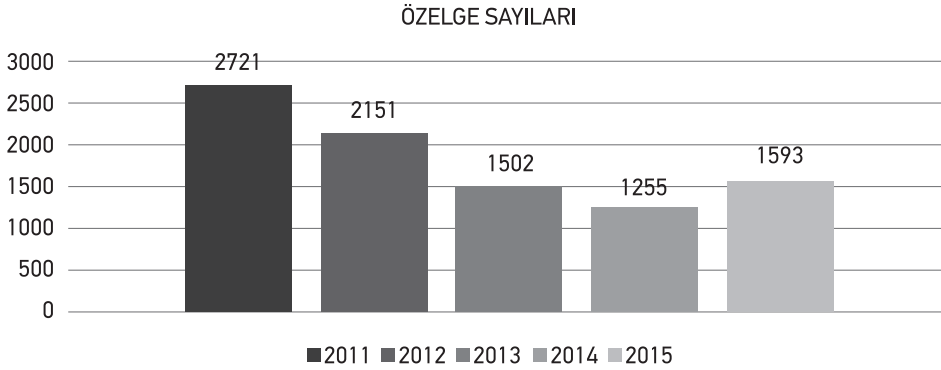
İlgili bölümde, tüm iş akışı elektronik ortamda yerine getirildiğinde bahsedilen özelge sisteminde, hazırlanan özelgelerin, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde de yayınlanmakta olduğundan, özelge sistemi kapsamında verilen 9.425 özelgenin 31/12/2015 tarihi itibarıyla internet sayfasında yayınlanmış olduğundan, tasnif faaliyetleri sonucunda ve yeni verilen özelgelerle bu sayının daha da artacağından bahsedilmiştir.

İlgili bölümde ayrıca,

01/01/2010- 31/12/2015 döneminde;

- Özelge komisyonunun onayından geçip özelge havuzuna atılan özelge sayısının 10.257,
- Taşra tarafından özelge havuzundan emsal alınarak oluşturulmuş özelge sayısının 37.563

olarak gerçekleşmiş olduğu, özelge komisyonunda onaylanarak mükellefe verilen, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanan özelgelerin sayılarının da aşağıdaki tablodaki olduğu belirtilmektedir.



3- DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın konusu, izleyen tarihsel süreç içerisinde çıkarılan genel tebliğler ve yönetmeliklerle uygulanmasına yön verilmeye çalışılan özelge sisteminin nasıl işlediği, bu işleyiş esnasında karşılaşılan sorunların araştırılması ve çözüm önerileri oluşturulması olup, konuyla ilgili olarak mevzuat hükümleri gözden geçirilmiş, uygulamada özelge sisteminin işleyişi araştırılmış, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer alan "Özelge Sistemi" tarafımızca test edilmiştir.

Yapılan çalışma ve araştırmalar neticesinde; özelge sisteminde karşılaşılan sorunlar ve sorunların çözümü noktasındaki görüş ve önerilerimiz aşağıdaki gibidir:

1- Özelgenin sonradan değişmesi halinde özelgeye uygun hareket eden mükellefe vergi tarh edilmemelidir.

6009 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi aşağıdaki gibidir:

"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."

Yukarıdaki kanun maddesinden anlaşıldığı üzere, yetkili makamların mükellefe yanlış izahat vermeleri veya bir hükmün uygulama tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, yani daha açık ifade etmek gerekirse özelgenin sonradan değişmesi halinde mükellefe vergi cezası kesilmiyor ve gecikme faizi hesaplanmıyor. Fakat yine aynı kanun hükmünde bahsedildiği üzere yetkili makamların sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulama yapılmıyor yani sirkülere uygun hareket eden mükellefe vergi cezası kesilmiyor, gecikme faizi hesaplanmıyor bunun yanında vergi de tarh edilemiyor.

Özelgeler ve sirkülerler aynı komisyon tarafından verilmektedir. Netice itibarıyla her ikisi de mükelleflerin tereddüt yaşadığı vergisel konularda tereddütlerini gidermek, kanun, kararname, tüzük, yönetmelik ve genel tebliğlerde bahsedilen hususlara açıklık getirmek amacıyla idare tarafından verilen görüştür. Özelgelere ve sirkülerlere uygun hareket edip, daha sonradan yetki makamların görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde mükellefe yaptırımı farklı olmaktadır. Yani sirkülerin özelgeye

kiyasla mükellefe daha yüksek oranda koruma sağladığı anlaşılmaktadır. Özelgeye uygun davranan mükellefler, özelgenin yanlış olduğunun ortaya çıkması halinde vergi aslını ödemek durumunda kalırken, yani sadece vergi cezası ve gecikme faizi ödemekten kurtulurken, sirkülere uygun hareket eden mükellefler, daha sonradan sirkülerin değişmesi halinde geçmişe dönük uygulama yapılamayacağından herhangi bir vergi tarhiyatı ile karşılaşmamaktadırlar.

Bu konuda yaptığımız araştırmada Fransa vergi sisteminde mükelleflerin beyanname verdikleri tarihte idarenin görüş ve yorumlarına uygun davrandıkları takdirde herhangi ilave bir tarhiyatla karşılaşmayacaklarına ilişkin “İnceleme Sırasındaki Haklarınız ve Yükümlülükleriniz” başlıklı bir matbu broşürde bahse konu açıklamalara yer verildiği tespit edilmiştir.

Kanaatimizce özelgelerin değişmesi halinde karşılaşılan yaptırımla, sirkülerlerin değişmesi halinde karşılaşılan yaptırımın farklılık arz etmesi mükellefler açısından hakkaniyete aykırılık teşkil etmektedir. Yetkili makamlardan alınan özelgelere uymak suretiyle mükellefler hayati yatırım kararları alabilmekte, büyük borç yükleri altına girmiş olabilmektedirler. Dolayısıyla 369. maddede yapılacak bir düzenleme ile özelgeye uygun hareket eden mükellefin, özelgenin değişmesi halinde aynen sirkülerin değişmesi halindeki gibi geriye dönük uygulamanın yapılmaması gerekmektedir.

2- Konusu gereği tek mükellefi ilgilendiren özelgeler hariç özelge havuzunda bulunan tüm özelgelerin mükelleflere açık hale getirilmesi gerekmektedir.

Tarafımızca yapılan araştırmada; emsal özelge havuzunun mükelleflere açık olmadığı görülmüştür.

Bazı özelgelerde her ne kadar mükellefin kimlik bilgileri gizlenmiş olsa dahi özelgenin konusu gereği tek mükellefi ilgilendirdiği için kime verildiğinin anlaşılacağından vergi mahremiyeti ilkesi gereğince ilgili emsal özelge havuzuna konulmayabilmektedir. Kanaatimizce bahsedilen bu durumun çok az sayıda mükellef için geçerli olabileceği, bunların dışında kalan tüm özelgelerin mükelleflerle paylaşılmasının mümkün olabileceği değerlendirilmiştir. Mükelleflerin tereddüt yaşadıkları konularda idare tarafından verilmiş başka bir özelge olup olmadığı hususunda arayışa girmemeleri gerekmektedir. Hele ki son yapılan yasal düzenlemelerle rapor değerlendirme komisyonları tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı özelge komisyonu tarafından verilen tüm özelgelerin vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesinde dikkate alınıyor olması bu hususun ne kadar önemli olduğu göstermektedir.

Nitekim yaptığımız araştırmada İspanya Vergi İdaresi tarafından kurulmuş olan “Informa Sistemi” isimli sistemde vergilendirmeye ilişkin binlerce soru ve cevabın yer aldığı veri tabanının mükelleflerin kullanımına açık olduğu tespit edilmiştir. Bahse konu sistemde mükelleflerin ilgili veri tabanında yer alan bilgilere dayanarak yaptığı işlemler nedeniyle eleştirilmesi, ilave bir vergi tarhiyatı ve cezayla karşılaşması söz konusu olmamaktadır.

Ayrıca mükelleflerin emsal özelge havuzunda yer alan özelgelere ulaşıyor olmaları aynı zamanda havuzda mevcut bir özelgenin tekrardan istenmesinin önüne geçeceğinden idarenin de iş yükünü azaltacaktır.

Tüm bu değerlendirmeler neticesinde kanaatimizce özelge emsal havuzunun vergi mahremiyetini ihlal etme ihtimali olan çok az sayıda mükellefe verilen özelgeler hariç tüm özelgeleri mükelleflerin görebileceği şekilde açık hale getirilmesi önem arz etmektedir.

3- Özelge havuzunda bulunan özelgelerin tümüne vergi inceleme elemanları ve rapor değerlendirme komisyonu üyeleri ulaşabilmelidir.

6009 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde düzenlemeler yapılmış, ardından 425 sayılı VUK Genel Tebliği ve 63 sayılı VUK Sirküleri çıkarılmış olup; söz konusu mevzuat hüküm-

lerinden anlaşılacağı üzere; 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 komisyonları düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve yukarıda sayılan düzenlemelere ek olarak özelgelere uygunluğu yönünden de değerlendirecektir. Bu değerlendirme yapılırken de rapor değerlendirme komisyonları eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı özelge komisyonu tarafından verilmiş özgelere dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. 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 değerlendirilecektir.

Mükellefler hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmesinde gerek mükelleflerin kendisine gerekse diğer mükelleflere Gelir İdaresi Başkanlığı özelge komisyonu tarafından verilmiş özgelere dikkate alınması gerektiği mevzuat hükmü olarak belirtilmiş olduğundan özelge havuzunda bulunan özgelere tümüne vergi inceleme elemanları ve rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin ulaşması önem arz etmektedir. Fakat uygulamada böyle bir mekanizma söz konusu değildir. Aynen mükellefler gibi vergi inceleme elemanları ve rapor değerlendirme komisyonu üyeleri de Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesindeki sınırlı sayıda özgelere ulaşabilmektedirler.

Bu konuda kanaatimiz özelge havuzunda yer alan tüm özgelere vergi inceleme elemanları ve rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin kullandığı VDKBİS Sistemine entegre hale getirilip bu sistem üzerinden erişmelerinin sağlanması çok fayda sağlayacaktır.

4- Özelge, öngörülebilir bir sürede mükellef ile buluşturulmalıdır.

Yapmış olduğumuz araştırmalarda, özgelere ortalama olarak bir yıllık bir sürede mükellef ile buluşturulduğu anlaşılmıştır.

Özelge talep eden mükellefin vergisel işlemlerini gelen özgelere göre yerine getireceğini düşündüğümüzde bahse konu ortalama bir yıllık sürenin mükellefin beyan döneminin geçmesi gibi vergisel işlemlerini gerçekleştirmesinde gecikmelere yol açacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla söz konusu gecikmelerin önüne geçecek makul bir süre içerisinde özelge taleplerinin yerine getirilmesi, örneğin özgelere en geç 60 gün içinde verilir şeklinde mükellefler açısından öngörülebilir bir süre düzenlenmesinin yapılması ve mevzuata eklenmesi kanaatimizce fayda sağlayacaktır.

5- Özelge arama motoru daha işler ve etkin hale getirilmelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yer alan özelge arama motoru tarafımızca test edilmiş olup, bahse konu arama motorunun işler ve etkin çalışmadığı tespit edilmiştir.

Kanaatimizce özelge arama motoru; daha sistematik bir ara yüze sahip olan, anahtar kelimeyle girildiğinde detaylı bir aramaya imkân veren, arama sonuçlarının gelişigüzel değil, tarih sırasına göre sıralandığı daha etkin ve işler çalışan bir hale getirilmelidir.

6- Güncelliğini yitiren ve birbiri ile çelişen özgelere sistemden çekilmelidir.

Tarafımızca yapılan araştırmada; raporumuzun 2.1.2. bölümünde de yer verildiği üzere, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yer alan özelge arama sayfasında güncelliğini yitirmiş özgelere bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu durum mükellefleri hatalı ve yanlış uygulamalara sevk eder niteliktedir. Ayrıca yine raporumuzun 2.1.2. bölümünde de yer verildiği üzere her ne kadar özelge

otomasyon sistemi kurulduktan ve emsal özelge havuzu oluşturulduktan sonra asgari düzeye inmiş olsa da mükelleflere birbiri ile çelişen özelgelerin verildiği anlaşılmaktadır.

Kanaatimizce özelge sistemi; güncelliğinin yitiren ve birbiri ile çeliştiği tespit edilen özelgelerin sistemden çekildiği, sürekli güncelliğini koruyan bir hale getirilmelidir.

7- Mükelleflerin talep ettikleri özelgelere uygun hareket edip etmedikleri denetlenmelidir.

Mükellefler tereddüt ettikleri vergisel konularda idareden özelge talep etmektedirler. Fakat mükelleflerin, talep ettikleri özelgelere uygun hareket edip etmediklerini denetleyen bir mekanizma bulunmadığı tespit edilmiştir. Mükellefin aleyhine çıkan özelgelerde, özelgeye uygun hareket edildiği takdirde belki de yüksek tutarda vergi gelirinün hazineye intikalini içeren bir izahat söz konusu olabilir ve bu izahatı gören mükellef özelgeye uygun hareket etmekten imtina edebilir.

Dolayısıyla kanaatimizce mükelleflerin özelgelere uygun şekilde davranıp davranmadığının kontrol edilmesine yönelik herhangi bir düzenleme veya sistematik bir takip sisteminin bulunması önem arz etmektedir.

8- Özelge taleplerinde; idare tarafından mükelleflerden maktu ve cüzi sayılabilecek tutarda bir harç alınması gereksiz özelge taleplerinin önüne geçecektir.

Yürürlükteki mevzuat hükümlerinde özelge talep eden mükelleflerden ücret ya da harç alınmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Yaptığımız araştırmada 6009 sayılı Kanun yasalaşmadan evvelki taslağında özelgelerin kamu kurumları tarafından verilen hizmet kapsamında değerlendirilerek bahse konu talepler için harç alınması gündeme gelmiş fakat kanunun meclisten geçen halinde bu hüküm yer almamıştır.

Uygulamada görüldüğü üzere mükelleflerin çok bilindik konularda da hiçbir harici araştırmaya gitmeden özelge sistemine başvurdukları görülmektedir. Mükelleflere özelge verilmesi süreci de idare açısından bir maliyet teşkil ettiğinden kanaatimizce, mükelleflerin bilgi edinme ihtiyacının önüne geçmeyecek ama çok bilindik hususlarla ilgili gereksiz özelge taleplerini de kesecek maktu ve cüzi sayılabilecek bir tutarda harç alınmasını sağlayacak bir düzenlemenin yapılması önem arz etmektedir.

4- SONUÇ

Çalışmamızda, özelge sisteminin mevzuatımızdaki yeri, nasıl işlediği, bu işleyiş esnasında karşılaşılan sorunlar anlatılmaya çalışılmış olup, konuyla ilgili olarak yapılan çalışma ve araştırmalarımız neticesinde; bahse konu sorunların çözümü noktasındaki görüş ve önerilerimize makalemizin değerlendirme kısmında ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Söz konusu görüş ve önerilerimiz özet halinde aşağıdaki gibidir.

- Özelgenin sonradan değişmesi halinde özelgeye uygun hareket eden mükellefe vergi tarh edilmemelidir.
- Konusu gereği tek mükellefi ilgilendiren özelgeler hariç özelge havuzunda bulunan tüm özelgelerin mükelleflere açık hale getirilmesi gerekmektedir.
- Özelge havuzunda bulunan özelgelerin tümüne vergi inceleme elemanları ve rapor değerlendirme komisyonu üyeleri ulaşabilmelidir.
- Özelgeler, öngörülebilir bir sürede mükellef ile buluşturulmalıdır.
- Özelge arama motoru daha işler ve etkin hale getirilmelidir.
- Güncelliğini yitiren ve birbiri ile çelişen özelgeler sistemden çekilmelidir.
- Mükelleflerin talep ettikleri özelgelere uygun hareket edip etmedikleri denetlenmelidir.

- Özelge taleplerinde; idare tarafından mükelleflerden maktu ve cüzi sayılabilecek tutarda bir harç alınması gereksiz özelge taleplerinin önüne geçecektir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6009 Sayılı Kanun Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik
- 188 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 400 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 63 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 09.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-80 sayılı Özelge
- 30.07.2013 tarih ve 84098128-125-454 sayılı Özelge
- Eski Özelgeler Çöpe mi?, KARYAĞDI Nazmi, 20.03.2016, <http://www.vergiyalgi.net/vergi/eski-ozelgeler-cope-mi/>, Erişim tarihi: 22 Şubat 2017
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu
- Maliye Bakanlığı Özelge Sistemi İle İlgili Görüşler, http://tusiad.org/tr/vergi-cg/item/download/7581_8daf14c194b124ac6882ab164bbd55, Erişim tarihi: 22 Şubat 2017
- Özelge Başvuru Rehberi, KAHRAMAN Abdurrahman, Ak Bülent, Şubat 2016 Kpmgvergi, <http://kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/2016/ozelge-edinme-rehberi-05.02.2016.pdf>, Erişim tarihi 21 Şubat 2017
- Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, AK Bülent, Sorumlu Vergicilik, 06-2016, Kpmgvergi, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-bulent-ak.pdf>, erişim tarihi 21 Şubat 2017
- Yeni Özelge Sistemi, BIYIK Recep, 18.08.2010, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-ozelge-sistemi/7709>, Erişim tarihi: 22 Şubat 2017
- www.gib.gov.tr
- www.tdk.gov.tr