



## SON DÜZENLEMELER IŞIĞINDA YENİ ÖZELGE SİSTEMİ

Uğur UĞURLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere mükellefler vergi ile ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirirken, vergi mevzuatının genişliği, vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve kanun hükümlerinin uygulanmasındaki yorum farklılıkları gibi pek çok nedenden dolayı vergisel konulara tam olarak vakıf olamamaktadırlar. Bu nedenle mükellefler ve vergi sorumluları, vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında vergi idaresinden izah isteme hakkına sahip olup, yetkili makamlar da mükelleflerin yazı ile yapacakları taleplere yine yazıyla cevap vermek durumundadırlar.

İşte mükelleflerin vergi ile ilgili kanunları uygularken tereddüde düştükleri hususlar hakkında yetkili makamlardan bilgi istemeleri, yetkili makamlarında bu kişilere yazılı olarak izah vermelerine özelge denmektedir.

395 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Teb-

liğ ile özelge sisteminde önemli değişiklikler getirilmiştir. 16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan yeni özelge sistemi ile mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır.

Biz de bu yazımızda özelge sisteminde yapılan değişiklikler ile özelge talebi için müracaatın nereye yapılacağı, yetkili makamın neresi olduğu, özelge talebinin hangi konuları kapsadığı gibi hususlarla ilgili yapılan son düzenlemeleri açıklamaya çalışacağız.

### 2- ÖZELGE SİSTEMİNİN YASAL DAYANAĞI

Özelgenin dayanağını asıl olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun<sup>1</sup> "Mükelleflerin izah talebinde bulunabilecekleri" başlıklı 413 üncü

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 04.01.1961 Tarih Ve 10705 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

maddesinden almaktadır. 413 üncü maddede şu hüküm yer almaktadır.

**“Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.**

**Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı (4962 Sayılı Kanununun 17/A-b maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 7.8.2004) yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler.**

**Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.”**

Söz konusu madde metninden anlaşılacağı üzere mükellefler vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından tereddütte düştükleri hususlarda Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan izahat isteyebileceklerdir. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı özelge veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde olacak ve bu cevaba göre hareket eden mükelleflere de ceza kesilmesi gerekse dahi ceza kesilmeyecektir.

Mükelleflere verilen yazılı izahata istinaden ceza kesilemeyeceği hususu aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Yanılma” başlıklı 369’ uncu maddesinde de yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369’ uncu madde hükmü şöyledir.

**“Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:**

- 1. (2365 sayılı Kanununun 88 inci maddesiyle değişen bent) Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;**
- 2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması.”**

**miş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması.”**

Söz konusu madde metninden anlaşılacağı yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış bilgi vermeleri veya bir hükmün uygulama tarzında görüş ve kanaatin değişmiş olması hallerinde, yanılma olduğu kabul edilir ve vergi cezası (vergi ziyayı ve usulsüzlük) kesilmez. Vergi cezası deyimi; vergi ziyayı cezası ile birlikte genel ve özel usulsüzlük cezalarına kapsamaktadır. Fakat yanılma dolayısıyla gecikme faizi ve gecikme zammı kesilmesine engel değildir.

### **3- 395 SERİ NOLU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ ÖNCESİ ÖZELGE SİSTEMİ İLE İLGİLİ YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER**

395 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 16/01/2010 tarihinden itibaren uygulamaya konulan yeni özelge sisteminden önce 188 ve 315 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile bazı düzenlemeler yapılmıştır. Özelge sistemi ile ilgili olarak yayımlanan 188 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde<sup>2</sup> şu açıklamalarda bulunulmuştur.

**“.....Vergi Usul Kanununun 413. maddesinde “Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, mükellefler, Bakanlığımız Merkez veya Taşra Teşkilatından bilgi isteyebilmektedirler. Ancak Bakanlık merkezinden bilgi istenilmesi halinde, mükellefin vergi kaydının bulunduğu ilin Defterdarlığı ile ayrıca yazışma yapılması gerektiğinden, bilgi verilmesinde gecikmeler doğmaktadır.**

<sup>2</sup> 20.12.1988 Tarih Ve 20025 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Bu nedenle gereksiz yazışmaların önlenmesi ve Bakanlığa intikal eden sorunların daha kısa süre içinde çözümlenebilmesi için 1 Ocak 1989 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanununun 412. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak aşağıdaki usul ve esaslar belirlenmiştir.

a) Mükelleflere "... vergi durumları ve uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında..." bilgi veremeleri için Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır.

b) Mükellefler Bakanlığımızdan değil doğrudan Defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir.

c) Defterdarlıklar mükelleflere; kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir.

d) Defterdarlıklar çözümlenemeyen veya çözümünde tereddüde düşülen konularda Bakanlığa başvuracaklardır. Ancak Defterdarlık intikal ettirilen konuyla ilgili yapılan işlemleri, konunun çözümüne ilişkin kendi görüşünü, mükellef dilekçesi ile birlikte Bakanlığa gönderecektir.

e) Mükelleflerin 1 Ocak 1989 tarihinden sonra Defterdarlıklar yerine Bakanlığımızdan bilgi istemeleri halinde, bu dilekçeleri Bakanlıkça cevaplandırılmadan doğrudan açıklamaya yetkili Defterdarlıklara göndereceklerdir. Mükelleflerin istekleri, Defterdarlıklarca incelenerek cevaplandırılacaktır.

f) Defterdarlıkça verilen cevabı mükellefin yetersiz bulması halinde, tekrar Defterdarlığa müracaat ederek Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilecektir. Defterdarlık bu istek dilekçesini ve daha evvel konuya ilişkin verdiği cevap yazısı ve eklerini Bakanlığa gönderecektir. Bakanlık,

Defterdarlık aracılığı ile mükellefe cevap verecektir."

Özelge sistemi ile ilgili olarak 188 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ardından 315 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>3</sup> yayınlanmıştır. Bu tebliğde ise konu ile ilgili olarak şu açıklamalarda bulunulmuştur.

".....Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri" başlıklı 413 üncü maddesinde; "Mükellefler, Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

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

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." hükmü yer almaktadır.

Mükelleflerin bu madde hükmüne dayanarak yapmış oldukları müracaatlarında belirtilen konularla ilgili olarak Bakanlığımızca Özelgeler (özelge) tayin edilmektedir. Ancak, bazı durumlarda aynı konuya ilişkin olarak her bir mükellefe ayrı ayrı Özelge verilmekte ve bu işlem hem mükelleflerin hem de Bakanlığımızın iş yükünü artırmaktadır.

Bundan böyle, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen Özelgelerden özellik arz edenler periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacaktır. Ayrıca, Bakanlığımızca, yapılacak Özelge taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebilecektir. Sirkülerler, Gelirler

<sup>3</sup> 30.04.2003 Tarih Ve 25094 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Genel Müdürlüğünün [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr) internet adresinde yayımlanacaktır.

**Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır. "**

#### **4- 395 SERİ NOLU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ İLE ÖZELGE SİSTEMİNDE YAPILAN YENİ YASAL DÜZENLEMELER**

395 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ<sup>4</sup> ile özelge sistemi yeniden belirlenmiştir. 395 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile özelge sisteminde yapılan değişiklikler şöyledir.

##### **a) Özelgenin Konusu ve Kapsamı**

Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşür. Özelge talebi, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yapılacak başvuruları kapsamamaktadır.

Vergi Usul Kanununun 120' inci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve anılan Kanunun 124' üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaat talepleri, özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Aşağıdaki konulara ilişkin olarak yapılan müracaatlar, özelge talebi kapsamında değerlendirilmeyecek ve yetkili makamlar tarafından cevaplandırılmayacaktır.

- Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,

- Yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin özelge talepleri,

- Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili özelge talepleri,

- Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,

- Mücbir sebep hali ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.

Öte yandan, mükellefler ve vergi sorumluları tarafından sözlü ya da yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun veya 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu uyarınca yapılan talepler, özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir. Söz konusu taleplerin gereği, Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili birimlerince ve ilgili mevzuat çerçevesinde yerine getirilecektir.

##### **b) Özelge Tayininde Yetkili Makam ve Usulü**

Vergi Usul Kanununun 413' üncü maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, gereksiz yazışmaların önlenmesi ve işlemlerin daha kısa sürede sonuçlandırılması amacıyla özelge tayinine Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde ise Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır. Buna göre mükellef ve vergi sorumluları, Gelir İdaresi Başkanlığından değil, doğrudan yetkili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlıklardan özelge talep edeceklerdir.

Ancak, sürekli mükellef olmayanlar, ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesinin bağlı

<sup>4</sup> 16.01.2010 Tarih ve 27464 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

olduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara, Türkiye’de ikametgahı bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul veya İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurabileceklerdir.

Özelge talepleri ise, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde bir örneği yer alan “Özelge Talep Formu” kullanılmak suretiyle yapılacak. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılacak özelge talepleri kabul edilmeyecektir.

Özelge talep formu ve ekleri yetkili birimler tarafından taranarak özelge otomasyon sistemine aktarılacaktır. Özelge otomasyon sistemi kullanılarak hazırlanan özelge taslakları yetkili birimlerce GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) merkezine onay için gönderilecektir. Gelir İdaresi, 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.

Özelge havuzunda örneği oluşan özelgeler için merkeze tekrar onaya gönderilmeyecektir. Özelge otomasyon sisteminde örnek alınan özelge ilgi tutularak yeni özelge yine aynı şekilde özelge otomasyon sistemi kullanılarak oluşturulacaktır.

#### c) Özelge Talebinde Bulunabilecekler

Mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talebinde bulunabileceklerdir. Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacak olup, talebin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerekmektedir.

#### d) Özelgenin Hukuki Sonuçları

Vergi Usul Kanununun 369’ uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları vergi cezası kesilmeyecek hallerden biri olarak sayılmış, 413’ üncü maddesinde de alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, kendisine verilen özelgeye uygun hareket eden mükellef veya vergi sorumlusuna, bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyecektir. Buradaki cezadan kasıt vergi ziyayı cezası ile birlikte genel ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

Öte yandan, mükellef ve vergi sorumlularının vergi cezasına muhatap tutulmalarını için, kendilerine verilmiş olan özelgenin, vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden önce yapılan taleplere ilişkin olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle 369 ve 413 üncü maddeler itibarıyla özelge, yetkili makamlarca verildiği tarihten önce gerçekleştirilen işlemlerden dolayı vergi cezası kesilmesini engellemeyecektir.

#### 5- SONUÇ

Mükellefler vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları ile yardımcı kaynaklardan da faydalanmaktadırlar. Vergi Kanunlarının yardımcı kaynaklarından olan özelge, mükelleflerin vergi ile ilgili kanunlarını uygularken tereddüde düştikleri hususlar hakkında yetkili makamlardan bilgi istemeleri ve yetkili makamlarında bu kişilere yazılı izahat vermeleridir.

Özelge sistemi 395 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yeniden düzenlenmiş ve bu sistemin işleyişine ve kapsamına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bizde bu makalemizde özelge sistemi ile ilgili olarak gerek 395 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği öncesi gerekse 395 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği sonrası yapılan değişiklikleri açıklamaya çalıştık.