



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
ÖZELGELERİN HUKUKİ NİTELİĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Merve TÜRKER

Eskişehir 2025

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZELGELERİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Merve TÜRKER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Ana Bilim Dalı

Maliye Programı

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Haziran 2025

Eskişehir

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Merve TÜRKER'in "Türk Vergi Sisteminde Özelgelerin Hukuki Niteliği" başlıklı tezi 08/05/2025 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Ana Bilim dalında Maliye Programında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

		<u>Ünvanı Adı Soyadı</u>	<u>İmza</u>
Üye (Danışman)	:	Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ	
Üye	:	Prof. Dr. Filiz EKİNCİ	
Üye	:	Dr. Öğr. Üyesi Süleyman KASAL	

Prof. Dr. Nafiz Öncü CAN

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZELGELERİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Merve TÜRKER

Maliye Ana Bilim/Ana Sanat Dalı

Maliye Programı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Haziran 2025

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Türk vergi hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan “Mükellefin izah talebi” başlıklı madde hükmü ile mükelleflerin vergi uygulamaları sırasında şüpheye düştükleri ve tereddüt ettikleri hususlar hakkında vergi idaresinden görüş istemeleri mümkün kılınmıştır. Vergi idaresi, mükellefin görüş talep ettiği hususa ilişkin vergi mevzuatının yorumlanması sonucunda konuya ilişkin görüşünü özelge ile mükellefe bildirir. Vergi idaresinin görüşü yani özelgeler yalnızca konuya ilişkin görüş isteyen mükellefi ceza ve faizden korumakta aynı durumda olan diğer mükellefleri korumamaktaydı. Ayrıca özelge vermeye yetkili makamların farklı olmasından dolayı benzer konuya farklı özelgeler verilebilmekteydi. Ancak zaman içinde özelge müessesesine ilişkin kanun hükmünde değişiklikler yapılmış ve vergi idaresince yapılan değişikliklere ilişkin açıklamada bulunulmuş olup, yapılan düzenleme ve açıklamalar ile özelgelerin bağlayıcılığında değişiklikler meydana gelmiştir.

Çalışmada özelge müessesesinde yapılan değişiklikler ile özelgelerin bağlayıcılığı ve hukuki niteliğine ilişkin değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Özelge, sirküler, mükellefin izah talebi, vergi incelemesi, özelge otomasyon sistemi

ABSTRACT

LEGAL NATURE OF SPECIAL PRIVILEGES IN TURKISH TAX LAW

Merve TÜRKER

Department of Finance

Programme in Finance

Graduate School of Anadolu University, June 2025

Supervisor: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

In Turkish tax law, with the article titled “Taxpayer's request for clarification” in the Tax Procedure Law No. 213, it is possible for taxpayers to request an opinion from the tax administration about the issues that they have doubts and hesitations during tax applications. As a result of the interpretation of the tax legislation regarding the matter for which the taxpayer requests an opinion, the tax administration notifies the taxpayer with a special tax ruling. The opinion of the tax administration, i.e. the special notices, only protected the taxpayer requesting the opinion from penalties and interest and did not protect other taxpayers in the same situation. In addition, due to the different authorities authorized to issue special notices, different special notices could be issued on similar issues. However, over time, amendments were made in the provision of law regarding the special tax ruling and regulations were made regarding the binding nature of the special tax rulings.

In this study, an evaluation has been made regarding the changes in the legal nature of the special privileges as a result of the amendments made in the special privilege institution and the increase in the binding nature of the special privileges.

Keywords: Privilege, circular, taxpayer clarification request, tax inspection, privilege automation system

.../.../2025

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “Bilimsel İntihal Tespit Programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

(İmza)

Merve TÜRKER

ÖN SÖZ /TEŞEKKÜR

Çalışmam boyunca maddi ve manevi desteğini hissettiğim, sürecin tamamlanmasına ilişkin cesaretimi artıran sevgili eşim Murat Sami ve varlığı ile bana güç veren canım oğlum Mehmet Selim'e,

Çalışmamın son anına kadar süreci tamamlayabileceğim hususunda desteğini hissettiğim tez danışmanım Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ hocama, teşekkür ederim.



.../.../2025

ETİK KURUL BELGESİ BEYANNAMESİ

Bu tez çalışmasının hazırlanmasında, yürütülmesinde, verilerin analizinde Etik Kurul İzni'ne gerek yoktur.

.....
(İmza)
Merve TÜRKER

ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI

Bu tez çalışmasının hazırlanması, yürütülmesi, verilerin analizi vb. aşamalarının herhangi birinde üretken yapay zekâ programlarından yararlanmadığımı beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

(İmza)

Merve TÜRKER

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	v
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	v
ÖN SÖZ /TEŞEKKÜR.....	vi
ETİK KURUL BELGESİ BEYANNAMESİ	vii
ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI	viii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
1 GİRİŞ	1
2 ÖZELGE KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	7
2.1 Özelge Kavramının Tanımı.....	7
2.2 Özelgelerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri	9
2.3 Türk Vergi Sisteminde Özelge Kavramının Tarihsel Gelişimi.....	11
2.4 Mükellefin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik.....	22
2.4.1 Özelge verecek komisyonun oluşması, çalışma usul ve esasları	23
2.4.1.1. Komisyonun oluşturulması.....	24
2.4.1.2 Komisyonun görevi.....	24
2.4.2 Özelge taslaklarının onaylanması	25
2.4.3 Özelge talebinin kapsamı	25
2.4.4 Özelge talep edebilecekler	28
2.4.5 Özelge talep edilecek merci.....	29
2.4.6 Taleplerin değerlendirilmesi ve özelge sistemi.....	29
2.4.7 Özelge Otomasyon Sistemi.....	30

3 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZELGE KAVRAMININ HUKUKİ NİTELİĞİ	33
3.1 Hukuki Nitelik Kavramı.....	33
3.2 Özelgelerin Hukuki Niteliği.....	33
3.3 Özelgelerin Bağlayıcılığı	37
3.3.1 2010 öncesi özelgelerin bağlayıcılığı.....	37
3.3.1 2010 sonrası özelgelerin bağlayıcılığı.....	38
4 ÖZELGELERİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE BAĞLAYICILIĞI: KURUMLAR VERGİSİ 5/1-E MADDESİ KAPSAMINDA VERİLEN ÖZELGE ÖRNEKLERİ ÇERÇEVESİNDE BİR DEĞERLENDİRME.....	49
4.1 İstisna Hükümüne İlişkin Açıklama	49
4.1.1 İstisna tarihçesi	49
4.1.2 İstisna düzenlemesi.....	50
4.1.3 İstisnadan yararlanabilecek mükellefler	51
4.1.4 İstisnaya konu olabilecek iktisadi kıymetler	51
4.1.5 İstisnaya ilişkin şartlar	52
4.2 İstisna Hükümüne İlişkin Özelge Örnekleri	54
4.2.1 Limited şirkete dönüşen şahıs işletmesinin aktifindeki binaların satışında istisna (26.08.2022 tarih ve 61504625-130 / 8392-56434 sayılı özelge)	54
4.2.2 Okul inşası için alınan arsanın satışının vergisel durumu (15.06.2020 tarih ve 84974990-130[KDV-1/İ/17-2020/21]-E.155653 sayılı özelge).....	55
4.2.3 İştirak hisseleri ile tersane alanına ilişkin yatırım harcamalarının satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi (09.11.2016 tarih ve 9044742- KDV.17-201021 sayılı özelge).....	56
4.2.4 Şirket aktifinde kayıtlı olan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın vergilendirilmesi (20/05/2020 tarihli özelge)	57

4.2.5 Şirket Ortağının Eşine Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV (11.06.2018 tarih 26468226-125.05.04[ÖZG-5-2016]-36342 sayılı özelge)	58
4.2.6 Organize Sanayi Başkanlığınca şirkete tahsis edilen henüz tapusu alınmamış arazinin, tapu tescil belgesinden sonra satılması (28.8.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e sayılı özelge)	60
5 SONUÇ	61
KAYNAKÇA	66
ÖZ GEÇMİŞ	69



TABLÖLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 2.1 Özelgeler ile ilgili Türk Vergi Mevzuatı'nda Yer Alan Madde Hükümleri ..	14
Tablo 2.2 Mükelleflere Verilen İzaha Göre İşlem Yapmaları Durumunda Uygulanacak Mevzuat	17
Tablo 3.1 Düzenleyici İdari İşlem ile Özelge Arasındaki Fark	36
Tablo 3.2 Özelge Sistemi Değişiklik öncesi ve sonrası	48

KISALTMALAR DİZİNİ

GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MRDK	: Merkez Rapor Değerlendirme Komisyonu
ÖOS	: Özelge Otomasyon Sistemi
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VZC	: Vergi Zıyaı Cezası



1 GİRİŞ

Devletin varlığını sürdürebilmesi, kamusal ihtiyaçları gidererek işlevlerini yerine getirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Devlet egemenliğini elinde bulunduranların, gelirlerinin en önemli kaynağı ise vergilerdir (Hellaç, 2017).

Osmanlı Devleti kuruluş yıllarından itibaren vergilendirmeye ilişkin İslam Hukuku kurallarını benimsemişti (Eroğlu, 2010). Cumhuriyet döneminde Osmanlı Vergi Sistemi kaldırılarak Türkiye’de gerçek manada vergi hukuku sistemi kurulmaya çalışılmış olup, Türk vergi kanunları hazırlanırken Avrupa ülkelerinin uyguladığı kanunlardan yararlanılmıştır (Tosuner, 1992, s.21).

Cumhuriyet dönemi sonrası Türk vergi sistemimize ilk olarak 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanun’u uygulanmaya başlanmıştır. Zaman içerisinde bazı kanunların yerine yeni kanunlar yürürlüğe girerken, bazı kanunlarda ise sadece madde hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Günümüzde Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergisi Kanunu ve benzeri kanunlar vergi sistemimizde yer almakta olup, bu kanunlar vergi idaresi ve vergi ödemekle yükümlü kişiler (mükellef) tarafından uygulanmaktadır.

Vergi kanunları, toplumda geniş bir kesimini ilgilendirdiğinden yapılan düzenlemelerin herkesçe anlaşılabilir olması gerekmektedir. Vergi idaresinin işlemlerini doğru yapabilmesi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlayabilmeleri ile vergilemeye karşı tepkisinin olumlu olması için vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması oldukça önemlidir. Zira kanunların açık ve anlaşılır olmaması durumunda mükelleflerin vergi kanunlarını yanlış uygulaması nedeniyle vergilendirmeye ilişkin bir takım sorunlar çıkması kaçınılmazdır.

Vergi sisteminde mükelleflerin vergiye uyumu hukuki güvenliğin sağlanması ile mümkündür. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında istikrar ve uygulama sırasında belirsizliği kaldıran bir koruma olarak tanımlamıştır (Çaptuğ, 2017).

Vergi kanunlarındaki hükümlerin, idarenin düzenleyici işlemlerinin veya vergilemeye yönelik mahkeme kararlarının mükellef ve vergi idaresi açısından güvenli olması “Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi” olarak tanımlanmaktadır. Yargı kararlarının benzer

olması, kanunların geriye yürümemesi ve kıyas yapılmasının yasak olması hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarıdır (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2022, s.206).

1982 Anayasası'nın 73/3' üncü maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilmek suretiyle vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir.¹ Anayasaya göre, kanun hükmüne dayanmaksızın vergi alınamayacaktır. Yani genel tebliğ, sirküler ve özeigeler ile vergi konulamaz. Bu durum vergilerin kanuniliği ilkesi ile ilgilidir.

Kanunilik ilkesinin en temel sonuçlarından biri kıyas yasağıdır. Bazı hukuk alanları kıyas yapılarak hüküm oluşturulmasına müsaade etmekte ise de ceza ve vergi hukuku alanında kıyas yapılarak hüküm oluşturulması mümkün değildir (Mutlu,2024).

Vergi kanunları çoğunlukla karmaşık ve anlaşılması güç hükümleri barındırmakta olup, bu durum kanunların açık ve herkes tarafından anlaşılmasına engel olmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmadığı durumlarda mükellefe bazı haklar tanımaktadır (Değirmenci ve Beşel, 2022). Kanun'da Mükellefin uygulama sırasında tereddüde düştüğü vergi mevzuatı ile ilgili vergi idaresinden görüş almasını ve bu görüşe uygun davranmasının sonucunda yaptırımdan kurtulmasını sağlayan hükümlere yer verilmiştir. Ancak idare görüş bildirirken vergi hukukunda kanunilik ilkesinin gereği kıyas yapamayacaktır.

Vergi kanunlarında kıyas yasağının olmasının sonucunda kanun hükmüne ilişkin açık olmayan ve tereddüde düşülen noktalarda yorum yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. 213 sayılı VUK'un "Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3'üncü maddesinde

"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin Kanun'un yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."

denilmek suretiyle vergi mevzuatında kanun hükmünde açıkça belli olan hususlarda yoruma gerek duyulmadan kanun hükmünün anlamı dikkate alınacak iken; lafzın açık olmadığı durumlarda yorum yapılmasına ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymuştur. Vergi idaresi genel tebliğ, sirküler ve özeigeleri dikkate alarak yorum yapmaktadır. Vergi idaresinin yorumu ile vergi uygulamaları sırasında karşılaşılabilecek problemler çözülebilecektir.

¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Yayımlanma tarihi: 9/11/1982)

Vergi Usul Kanunu (VUK), vergi kanunlarına ilişkin temel konuları açıklayan, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini düzenleyen bir mevzuattır. Kanun’da açıkça bilgi edinme hakkı olarak belirtilmese de mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru şekilde yerine getirebilmesi için vergi mevzuatıyla ilgili bilgi edinme, açıklama isteme hakkı mevcuttur. Mükelleflerin izahat istemesine ilişkin düzenlenen hak, bilgi edinme hakkının vergi hukukuna özgülenmiş halidir (Yaltı, 2011, s.320).

Mükellefin anlaşılır olmayan uygulama sırasında tereddüde sebep olan vergi kanunlarıyla ilgili açıklama yapılmasını isteyebileceği “Mükelleflerin İzahat Talebi” başlığıyla VUK’un 413’üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır.

“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.”

denilmek suretiyle mükelleflerin, vergi kanunlarındaki belirsiz ve anlaşılmayan konularda vergi idaresine başvurabileceği belirtilmiştir. Vergi idaresi, mükelleflerin bilgi taleplerine doğru, açık ve zamanında yanıt vermekle yükümlüdür. VUK’un 413’üncü maddesine göre kanunda açık ve anlaşılır olmayan konularda vergi idaresi sadece bilgi isteyen mükellefe verilen görüş yani özelge ya da aynı durumda olan tüm mükelleflerin uygulaması için sirküler yayımlayabilir.

Mükelleflerin vergi mevzuatındaki ödevlerini (beyanname verilmesi, bildirimler, ödeme...) tam zamanında yerine getirebilmesi, vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması ile mümkündür. Zira karmaşık vergi mevzuatı karşısında mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru bir şekilde anlamaları zorlaşmaktadır. Aşırı karmaşık vergi düzenlemeleri vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirebilme kabiliyeti üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır (Üyümez, 2016).

Ödenmesi gereken verginin tam ve zamanında ödenmemesi vergi mevzuatına göre vergi ziyasına sebep olmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341’inci maddesinde vergi ziyayı;

“Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi”

şeklinde tanımlamış olup, yine mezkûr Kanun’un 344. maddesinde vergi ziyasına sebep olunmasını vergi ziyayı suçu olarak belirtilmiş ve bu suçu kasıt olmadan işleyenlere

verginin bir katı kadar vergi zıyaı cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Verginin geç tahakkuk ettirilmesi nedeniyle vergi zıyaı cezasının yanı sıra mezkûr Kanun'un 112'nci maddesine göre gecikme faizi de hesaplanıp mükellef adına tarh ettirilecektir. Görüldüğü üzere herhangi bir nedenle vergi zıyana sebep olunması dolayısıyla mükellefler ödenmesi gereken büyük tutarlar ile karşı karşıya kalacaktır.

Mükelleflerin vergi mevzuatında açık ve anlaşılır olmayan madde hükümlerini uygularken vergi idaresinin görüşünden farklı bir görüşe göre işlem yapılması durumunda birtakım müeyyide ile karşı karşıya kalacaktır.

Mükellefler açık ve anlaşılır olmayan vergi mevzuatlarından dolayı yanlış uygulama sonucunda karşılaşacağı ceza/faiz gibi yaptırımlarla karşılaşmamak için idareye başvurarak özelge (mukteza) talebinde bulunmaktadır. Özelge talebiyle mükellef uygulama sırasında tereddütte düştüğü olay hakkında vergi idaresinin yorum yapmasını ister. Özelgeler esasen mükellef ile vergi idaresinin diyalog kurmasını sağlar (Aykın, 2016).

Vergi idaresi tarafından verilen özelgeye göre işlem yapan mükellefin vergi kanunları karşısında güvenliğı artar. Böylelikle yaptığı işlemten dolayı karşılaşacağı problemleri bertaraf etmiş olur. Zira VUK'un 369'uncu maddesi yanılma ve görüş değışikliğı başlığı altında yetkili makamların verdiği görüşün yanlış olması veya hükmün uygulanmasına ilişkin değışiklik olması nedeniyle içtihat değışse bile özelgeye göre işlem yapan mükellefe ceza kesilmeyeceğı ve faiz uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Çalışmada; Türk Vergi Sistemi'nde yer alan özelgelerin -mükellef/idareyi bağılaması, düzenleyici idari işlemler ile ilişkisi ve kanun lafsının yorumlanması açısından değışlendirmek suretiyle hukuki niteliğini ortaya koyup, zamanla özelge sistemini etkileyen kanun değışiklikleri dikkate alınarak özelgelerin bağlayıcılığına ilişkin değışim irdelenecek olup, vergi idaresi, inceleme elemanları ve mükellefler açısından değışlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Mükellefin izah talebi başlığı ile 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 1950 yılında vergi mevzuatımıza giren özelge kavramının zaman içerisinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yapılan değışiklikler ile farklılaşmıştır. Mükellefe açıklama yapmaya yetkili mercilerin birden fazla olması sonucunda aynı duruma bulunan mükelleflere farklı yorumlar yapılmaktaydı. Özelge Otomasyon Sistemi'nin kurulması ile aynı durumdaki mükelleflere otomasyon sistemi üzerinden aynı yönde özelge verilmektedir. Mükellefin

vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirebilmesi ve yaptırımlardan korunması adına mükellefler için büyük önem taşıyan özelgelerin bağlayıcılığının ve hukuki niteliğinin net olmaması, uygulamada belirsizliğe neden olmaktadır. Özelgelerin bağlayıcılığının ve hukuki niteliğinin ortaya konması mükellefin yaptığı işlemlerdeki belirliliğin artması ve vergi idaresinin uygulamaları arasında daha tutarlı bir sistem oluşturulması nedeniyle çalışma önemlidir.

Çalışmanın ikinci bölümünde özelge kavramı açıklanacak olup, 5432 sayılı mülga VUK ve 213 sayılı VUK'da yer alan düzenlemelere 2010 yılında özelge müessesesine etki eden değişiklikler de dikkate alınarak değinilecektir. Bu bölümde ayrıca mükelleflerin izah talebine ilişkin Maliye Bakanlığı (MB) tarafından çıkarılan yönetmeliğe yer verilerek değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde 213 sayılı VUK'un 413'üncü maddesinde ve 140'ıncı maddesinde yer alan "İncelemede uyulacak esaslar"a ilişkin yapılan değişiklikler kanun, tebliğ, sirkülerler üzerinden irdelenecek ve Özelgelerin hukuki niteliği ve mükellef, idare ve inceleme elemanı açısından bağlayıcılığı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Dördüncü bölümde ise örnek özelgeler üzerinden mükellefe verilen özelgelerin, mükellef, idare ve inceleme elemanı açısından bağlayıcılığı ve hukuki niteliğine ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır. Vergi mevzuatında mükelleflerce anlaşılmayan ve vergi idaresinin izahını gerektiren birçok hüküm yer almaktadır. Bu hükümlerin büyük bir kısmını mevzuattaki istisnalar oluşturmaktadır. Özellikle gelir ve kurumlar vergilerinde yer alan çeşitli ve çok sayıdaki muafiyet ve istisnalar vergi sistemimizi karmaşık bir hale getirmiştir (Tosuner vd., 1992, s.13).

Vergi İstisnası; vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır (Nadaroğlu, 1998, s.237). İstisnalar ile verginin konusuna giren bazı olay veya mal değerler, yine kanunla vergileme dışı bırakılmaktadır (Bildirici, 1995, s.11). Mükellefin vergi dışı tutulmaması gereken bir hususu kendi yorumuyla vergi dışı bırakması yani istisnaların doğru uygulanmaması mükelleflerin yüksek vergi, ceza ve gecikme faizi ödemesine sebebiyet verebilmektedir. Zira istisnalara ilişkin soyut ve genel hükmün mükellefin karşılaştığı somut ve bireysel olaya uygulanması çoğunlukla kolay değildir. Bu durumda mükellefler ve uygulamacılar değişik yorumlamalarda bulunarak çeşitli muafiyet ve istisnaları uygulayabilmektedirler (Tosuner vd., 1992, s.13). Ceza ve faiz yükü ile karşılaşmak

istemeyen mükellefler vergi dairesine karşılaştıkları olaya ilişkin bilgi almak amacıyla özelge talebinde bulunurlar.

Vergi mevzuatımızda karmaşık ve yorumlanması gereken düzenlemelerden biri KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan "taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satışından elde edilen kazanç istisnası"dır. Mükelleflerin uygulama sırasında pek çok noktada tereddütte düşerek idareye başvurduğu bir istisna hükmü olması nedeniyle örnek özelgeler seçilirken bu madde hükmü kapsamında 2010 yılından önce ve sonra verilen özelgeler dikkate alınacaktır. Bu bölümde öncelikle ilgili madde hükmü ve tebliğe değinilecek ve verilen özelgeler bu kapsamda irdelenecek ve varsa yargı kararları ile karşılaştırılacaktır.

Sonuç bölümünde ise Türk vergi sistemindeki özelgelerin bağlayıcılığı ve hukuki niteliğine ilişkin görüş ve önerilerimize yer verilecektir.

2 ÖZELGE KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

2.1 Özelge Kavramının Tanımı

Türk vergi hukukunda uygulanacak düzenlemeler kanun hükmünün yanı sıra idari düzenlemelerle de yapılmakta olup, bu durum birbiri ile çelişen ve net olmayan hükümlerin varlığına sebep olmaktadır. Bu durum vergi mükelleflerini ödevlerini yerine getirmesi sırasında zora düşürmektedir (Üstün, 2012). Bu nedenle mükelleflerin vergi uygulamaları sırasında vergi idaresinden görüş alma ihtiyaçları doğmaktadır.

213 sayılı VUK'un 413. maddesindeki düzenlemeye bakıldığında izahat kavramının özelge ve sirkülerin üst kavramı olarak (Yaltı, 2011) kullanıldığı ve idarenin mükelleflerin talepleri doğrulduğunda açıklayacağı görüşün “izahat” kavramı ile adlandırıldığı görülmektedir.

İzahat kavramı, mükellefin kişisel durumunun dikkate alınarak vergi kanunlarının uygulanmasını sağlayan idari görüş olarak tanımlanmıştır (Yaltı, 2011).

Günümüzde maliye camiasında ki kişilerce kullanılan “idarenin izahat vermesi” ve “idareden görüş alma” ifadeleri ile ilk anlaşılan herhangi bir hususta idarenin özelge verilmesidir. Zira maliye camiasında idareden görüş isteme, mukteza isteme ve özelge isteme terimleri aynı manada kullanılmakta yani aynı şeyi ifade etmekte olup, mukteza kavramı yerine yaygın olarak özelge kavramı kullanılmaktadır.

Özelge, “Bir konudaki görüşü ve yapılması gereken uygulamayı bildiren yazı” şeklinde tanımlanmıştır (TDK Güncel Türkçe Sözlük).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde “Bir şey yapılırken gerekli işlemlerin tümü” olarak tanımlanan mukteza terimi, mükellefin şüpheye düştüğü vergi uygulamaları sırasında vergi idaresinin mükellefçe yapılması gerekli iş ve işlemleri bildirmesi manasında kullanılmıştır (TDK Güncel Türkçe Sözlük).

Özelge Türk vergi mevzuatında, mükelleflerin veya vergi sorumlularının vergi uygulamalarıyla açık olmayan ve uygulama sırasında tereddütte düştükleri konularda, maliye bakanlığının yetkilendirdiği birimlerden yazılı görüş almasına olanak sağlayan hukuki bir müessesedir.

Özelge kavramı yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 413. Maddesinde tanımlanmamış olup, mezkûr madde hükmünde özelgenin üst kavramı olan izahatın

istenme koşulu ve yöntemine ilişkin bilgiye yer verilmiştir. Ancak izahat kavramı kanunda tanımlanmamıştır.

“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.”

şeklinde açıklama yer almaktadır.

Özelge kavramını daha iyi anlayabilmek için Kanun hükmünde yer alan “müphem” kelimesinin anlamına baktığımızda TDK sözlüğünde “belirsiz, açık ve belirgin olmaksızın, örtülü” anlamında olduğu görülmekte olup; kanun hükmü ile mükelleflerin vergi kanunlarında açık olmayan, örtülü, belirsiz olduğu gerekçesiyle tereddüt ettikleri hususlarla ilgi izah isteyebilecekleri ve bu açıklamanın özelge ile sadece izahı isteyen mükellefe özel açıklama yapabilirken; özelge istenen veya vergi idaresinin tespit ettiği bir konu ile ilgili aynı durumda olan bütün mükelleflerin uygulamasına yön vermek ve açıklık getirmek üzere vergi idaresi tarafından sirküler yayımlanabileceği de kanun hükmünde yer almıştır.

Vergi kanunlarında yer alan hükümler genellikle soyuttur ve mükelleflerin karşılaştıkları vergisel somut olaylarla her zaman birebir örtüşmezler. Bu durumda mükellefler vergi uygulamalarında karşılaştıkları somut olayların vergi kanunlarındaki karşılığını ve anlamını izahat talebi ile vergi idaresinin yaptığı yorum neticesinde soyut madde hükümleri ile bağdaştırma imkânı sağlar. Vergi kanunlarının soyut olması mükelleflerin vergi idaresinden izah isteme ihtiyacını artırmıştır. İzah ihtiyacının artması birden fazla makamın çok fazla özelge vermesine, bürokrasinin artmasına ve çelişkili özgelere verilmesine sebep olmuştur. Sık sık başvurulanan özelge müessesine ilişkin 2010 yılında “6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik yapılmasına dair kanun” ile kapsamlı değişiklikler yapılmış ve yenilikler getirilmiştir. Özgelelerin tek bir komisyondan veya bu komisyonun daha önce verdiği özgelere uygun verilmesi, verilen özgelelerin internetten yayımlanması ve benzeri değişiklikler ile mükelleflere verilen özgelere daha şeffaf hale gelmiştir.

Kanun maddesinde tanımı yapılmayan özelge Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte tanımlanmıştır.

“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 tanımlanmış olup tanımdan mükellefin kendince açık olmayan bir konu hakkında izah isteyebileceği yani izah istenebilecek konuya ilişkin tereddütte düşme konusunda hiçbir sınırlama yapılmadığı anlaşılmaktadır. Buna göre verilen izahın ceza bakımından bir kalkan gören mükelleflerin sıklıkla görüş talebinde bulunarak idareyi ciddi bir iş yüküne sokma ihtimali açıktır.²

Sirküler kavramı Türk Dil Kurumunda “duyurum” olarak tanımlanmış olmakla birlikte, Türk vergi mevzuatında GİB ’in bir konuya ilişkin uygulamaya yönelik görüşünü yansıtan duyurular olarak tanımlanabilir. Mükelleflerin talepleri doğrultusunda GİB’in beyanname verme süresinin son gününü değiştirdiğini duyurması tüm beyanname verecek mükellefleri ilgilendirdiğinden sirküler ile yapılmaktadır. Vergi idaresinin sirküler yayımlaması çok sayıda mükellefin benzer konuda özelge başvurusu yapmasını engellemek amacıyla yapılan bir uygulamadır.

Sirküler 213 sayılı VUK’un 2010 yılında yapılan değişiklik ile 413’üncü madde hükmünde yer almış olup, aynı konuya ilişkin tereddütlerin giderilmesi ve GİB’in iş yükünün azaltılması amacıyla verilmektedir.³

2.2 Özelgelerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri

Norm kavramı “uyulması gereken kural” olarak tanımlanmakta olup hukuk kurallarını ifade etmektedir. Vergi sisteminde de uyulması gereken kuralların ve bu kurallara uyulmadığı zaman hangi müeyyideler ile karşılaşılacağına belirtildiği kaynaklar bulunmaktadır. Bu kaynakların tamamı vergi hukuku ismiyle nitelendirilmiştir. Hukuk kurallarının kaynağı kendini oluşturan organın yani yasama organının kendisidir. Yasama organı tarafından kuvvet dereceleri farklı normlar düzenlenmektedir. Kuvvet

² Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 3/f

³ <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/mukelleflerin-ozelge-talebi-ve-idarenin-cevap-surecinin-degerlendirilmesi?onlyTm=&tm=>

derecesinden kasıt hangi normun daha öncelikli olduğu ile ilgili olup bu durum normlar hiyerarşisinin varlığını ortaya koymaktadır.

Normlar hiyerarşisi, hukuk sisteminin mantıklı olmasını ve tutarlı işlemlerini sağlamaya yönelik önemli bir ilkedir (Kaya ve Dağlı, 2023). Normlar hiyerarşisi, her türlü normun birbirine bağlı olması ve normun hiyerarşik olarak sıralanması anlamındadır⁴.

Hukuk düzenini bir piramide benzeten Kuluçlu (2008, s.8) anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ile diğer adsız düzenleyici işlemleri gösteren piramidin birden çok normun varlığına da işaret ettiğini belirtmektedir. Bu hiyerarşik sıralamada piramidin altında yer alan bir norm kendisinden önce gelen norma aykırı olamaz. Normların altlık üstlük durumunu ortaya koyan “normlar hiyerarşisi”ne “hukuk düzeni piramidi” de denilmektedir. Normlar hiyerarşisi, bir hukuk sisteminde normların çok olduğunu göstermekte ve hukuk normlarının kuvvet ve derecesini ortaya koymaktadır (Kuluçlu, 2008, s.3).

Hukuk kurallarının uygulanması sırasında normlar hiyerarşisine uygun şekilde tatbik edilmesi yerinde olacaktır. Zira aksi takdirde hukuksal problemler oluşacaktır. Şöyle ki; Milletler arası anlaşmalar normlar hiyerarşisinde kanundan daha kuvvetlidir yani aynı konu ile ilgili kanunda yer alan bir konuda öncelikle milletler arası anlaşma hükümleri uygulanır. Ancak hem kanun metninde hem milletlerarası anlaşmalarda yer alan bir hususla ilgili kanun hükmünün uygulanması normlar hiyerarşisine uygun olmayıp hukuk kuralının yanlış uygulanmasına sebep olacaktır.

Vergi sistemimizde de temel norm Anayasadır ve vergi kanunları normlar hiyerarşisinde anayasaya aykırı olmayacak şekilde Anayasanın altında yer almaktadır. Vergi mevzuatının normlar hiyerarşisinde yer alan kararname, karar, tebliğ, sirküler, genelge, talimat, genel emir, ilân, duyuru, gibi vergi uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla yürütme organının kanunlara uygun olarak koyduğu genel kurallar olarak bilinmektedir (Yaldız, 2020, s.319).

Türk vergi sisteminde vergi hukukunu düzenleyen asli ve asli olmayan (tali) kaynaklar yer almakta olup, asli kaynaklar bağlayıcı ancak tali kaynaklar bağlayıcılığı olmayan kaynak olarak nitelendirilmektedir. Asli-tali kaynak ayrımı kaynağın uyulması gereken

⁴<https://www.icisleri.gov.tr/kurumlar/icisleri.gov.tr/IcSite/strateji/calismalar/mevzuat/Normlar-Hiyerarşisi-Sunumu.pdf> (Erişim tarihi: 01.01.2025)

yeni bir hüküm getirip getirmediği ölçütü dikkate alınarak tayin edilir. Buna göre uyulması gereken yeni hüküm getiren kaynak asli kaynak olarak değerlendirilirken asli kaynaklarda yer alan hükümleri açıklayan, yorumlayan kaynaklardır.⁵

Mükelleflerin kendilerince açık ve anlaşılır olmayan durumlarda vergi idaresi tarafından yapılan açıklamanın yer aldığı özelgeler vergi hukukunun kaynakları arasında yer almaktadır. Bu bağlamda özelgeler Vergi idaresinin görüşünü açıkladığı, bağlayıcılığı olmayan tali kaynaklarından biridir.

Yaldız'a (2020) göre özelgeler de bireye yön veren, yol gösteren, kanun, yönetmelik, genel tebliğ gibi kaynaklardan sonra gelen; dolayısı ile bu kaynaklara uygun, vergi hukukunda çözüm aracı olan bağlayıcı olmayan ikincil kaynaklardır.

Özelgeler vergi uygulaması bakımından şüpheli ve tereddüdün yaşandığı durumlarda vergi idaresinin açıklama yapmasıyla uygulamaya yön veren bir kaynak olup, normlar hiyerarşisinde kanun, yönetmelik ve genel tebliğlerden sonra gelmektedir. Yani özelgeler, kanunlara, yönetmeliklere ve genel tebliğlere aykırı olamaz.

2.3 Türk Vergi Sisteminde Özelge Kavramının Tarihsel Gelişimi

Tebliğde özelge ile aynı anlamda kullanılan mukteza kavramı 2003 yılında ilk kez vergi mevzuatımıza 315 sıra no'lu tebliğ ile girmiştir. Kanun hükmünde mukteza veya özelge kavramının tanımına yer verilmemiş olup, sirküler ve özelge terimi ilk kez kanunda yer almıştır. Böylece vergi camiasında günümüzde özelge olarak kabul gören müessese kavram olarak ilk kez kanun düzeyinde yer bulmuştur.

Günümüzde özelge (eski adıyla mukteza) olarak bilinen mükellefin vergi mevzuatını uygulama sırasında tereddüde düştüğü ve uygulamaya ilişkin idarenin verdiği görüş olarak bilinen özelge, kavram olarak ilk kez 2010 yılında vergi mevzuatımıza girmiş olsa da mükelleflerin vergi kanunlarını uygulaması sırasında şüpheyne düşerek tereddüt ettikleri hususlar ile ilgili izah yani açıklama isteyebilme hakkı 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 390'ıncı maddesinde "Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri" başlığı ile vergi sistemimizde ilk kez yer bulmuştur.

⁵[https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/#/BelgeGoruntuleme?document_id=/content/documents/lebib-yalkin-yayimlari/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/ozelgeler-denetim-elemanini-da-baglayacak/ozelgeler-denetim-elemanini-da-baglayacak\[3\]&title=%C3%96zelgeler+Denetim+Eleman%C4%B1n%C4%B1+da+Ba%C4%9Flayacak&searchterm=%C3%96zelgeler+denetim+elemanlar%C4%B1n%C4%B1+ba%C4%9Flayacak](https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/#/BelgeGoruntuleme?document_id=/content/documents/lebib-yalkin-yayimlari/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/ozelgeler-denetim-elemanini-da-baglayacak/ozelgeler-denetim-elemanini-da-baglayacak[3]&title=%C3%96zelgeler+Denetim+Eleman%C4%B1n%C4%B1+da+Ba%C4%9Flayacak&searchterm=%C3%96zelgeler+denetim+elemanlar%C4%B1n%C4%B1+ba%C4%9Flayacak)

1961 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nu mülga hale getirip yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 413’üncü maddesinde de izaha ilişkin madde hükmü “*Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri*” başlığı ile yer bulmuştur.

Ancak 2010 yılında madde hükmünde yapılan değişiklikle mükelleflerin izah istemesine ilişkin hak korunmuş olmakla birlikte madde başlığı “*Mükelleflerin izahat talebi*” olarak değiştirilmiş ve köklü değişiklikler yapılmıştır.

Mülga kanun ile yürürlük kanunun ilk hali karşılaştırıldığında izah talebine ilişkin madde hükmünün madde başlığı dâhil korunduğu, yalnızca son fıkrada değişiklik yapıldığı anlaşılmaktadır.

Mülga 5432 sayılı kanun maddesinde kendilerine yapılan izah çerçevesinde işlem yapan mükellefe ceza verilmeyeceği doğrudan belirtilmemiş, aldığı cevaba göre işlem yapan mükelleflerin aynı Kanun’un 346’ncı maddesinde yer alan yanılma hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 213 sayılı Kanun’un ilk halinde ise mükelleflerin aldıkları cevaba uygun davranmaları durumunda ceza kesilmeyeceği kanun maddesine konulmuş ve 2010 yılında yapılan değişikliğe kadar bu hüküm devam etmiştir.

2010 yılındaki değişikliğine kadar gerek mülga kanun gerek yürürlükteki kanunun, vergi idaresinin izahına uygun işlem yapan mükellefin, sadece cezaya karşı korunduğunu, gecikme faiz yönünden mükellefin korunmadığının dikkate alınması gerekir. Kendisine verilen izaha uygun işlem yapan mükellefin gecikme faizine karşı korunması 2010 yılından sonra mümkün olmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 413’üncü maddesi 2003 ve 2010 yıllarında iki kez değiştirilmiştir. İlk değişiklik 07/08/2003 tarihinde yayımlanan 4962 sayılı Kanun ile madde hükmünün ikinci fıkrasında yer alan “*en kısa zamanda*” ibaresinin “*yazı ile veya sirkülerle*” ibaresiyle değiştirilmek suretiyle yapılmıştır. Yapılan değişiklikle sadece izahı isteyen mükellefe verilen yazıların yanı sıra idarenin aynı durumda olan çok sayıda mükellefi ilgilendiren konularda da izahta bulunabilmesi mümkün kılınmış ve sirküler terimi kanun maddesinde ilk kez yer almıştır. Ancak, kanaatimizce madde metninden en kısa zamanda ifadesi çıkarılmadan “*yazı ile veya sirkülerle*” ifadesinin madde metnine eklenmesi daha yerinde olacaktı. Zira madde hükmünün değiştirilmesi ile izahat talebinin ne zaman sonuçlandırılacağına ilişkin süre daha da belirsiz hale gelmiştir. Ancak tereddüt nedeniyle idareye başvuran mükellef gerçekleştireceği (araç satışı, yatırım, istisna hükmünün uygulanması... gibi) bir hususa ilişkin izah talebinde bulunduğundan sürecin

hızlıca tamamlanması ve bunun kanunda belirli bir süreye bağlanmış olması yerinde olacaktır.

Mülga Kanun ve yürürlükteki Kanun'un ilk halinde mükelleflerin Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetki verdiği makamlardan açıklama isteyebilecekleri belirtilmişken, 213 sayılı VUK' da 2010 yılında yapılan değişiklikle bu yetki Gelir İdaresi Başkanlığı veya GİB'in bu hususta yetkili kıldığı makamlara verilmiş olup, açıklama merciinin GİB olduğu kanunda hüküm altına alınmıştır.

Kanun metnin son hali ile izah vermeye yetkili makam sıfatı maliye bakanlığından GİB'e geçmiş, özelgelerin GİB bünyesinde oluşturulacak bir komisyon tarafından verileceği, komisyonun özelge talebini, uygun bulması durumunda, sirküler marifetiyle de cevaplayabileceği, özelge ve sirkülerin internet ortamında yayımlanacağı hüküm altına alınmış olup, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara yönelik yönetmelik yayımlanacağı belirtilmiştir.

İzahat talebine ilişkin kanun metnin son halinde kendilerine verilen özelgeye uygun davranan mükelleflerin ceza ve gecikme faizine karşı korunduğuna dair herhangi bir açıklama yapılmamış olup, ceza ve gecikme faizi kesilmeyeceğine ilişkin hükme VUK'un "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlıklı 369'uncu maddesinde yer verilmiştir.

Tablo 1.1*Özelgeler ile ilgili Türk Vergi Mevzuatı 'nda Yer Alan Madde Hükümleri*

5432 Sayılı VUK (mülga)	213 Sayılı VUK	
	İlk Hali	23.07.2010 tarihli değişiklik
Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri	Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri	Mükelleflerin izahat talebi
Madde 390: “Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin cezayı müstelzim muameleleri hakkında bu Kanun'un yanılma hükmü uygulanır.	Madde 413: “Mükellefler, Maliye Bakanlığından 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 istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.”	Madde 413: “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 internet ortamında yayımlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

6009 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik ile mükellefin izahat talep etme hakkının esasına ilişkin husus korunmuş, mükellefçe istenen izahın idare tarafından cevaplanmasına ilişkin önemli belirlemeler yapılmıştır (Aykın, 2016, s.155).

Aynı konuda farklı özelgeler verilmesinin önüne geçmek için özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan bir komisyon tarafından verilmesi ve internet ortamında yayımlanmasına ilişkin yenilikler getirilmiştir.

315 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’nde yer alan özelge kavramı ilk kez kanun düzeyinde mevzuatımıza yer almıştır. Mükellefin izahat taleplerini karşılama mercii olarak Maliye Bakanlığı yerine Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili kılınmıştır. Gelir idaresi Başkanlığına mükelleflerin izahat taleplerine cevap olarak özelge verebileceği gibi tüm mükellefleri ilgilendiren durumlarda uygulamaya yön vermek için sirküler yayımlama yetkisi de verilmiştir.

VUK’un 413’üncü maddesinin ilk halinde yer alan “Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.” ifadesi 6009 sayılı Kanun’la madde hükmünden çıkarılmıştır. Aynı Kanun’un “Yanılma” başlıklı 369’uncu maddesinde kendisine verilen izaha uygun davrananların uygulama tarzı değişmesi halinde ceza kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Değişiklikten önce alacakları cevaba göre işlem yapan mükellefler sadece ceza yönünden korunmaktayken, değişiklik sonrası gecikme faizi yönünden de koruma altına alınmışlardır. Böylece mükellefin izahat talep hakkına ilişkin verilen özelgeye uygun davranan mükellefin korunma kapsamı genişlemiştir.

413’üncü madde de hem sirkülere hem de özelgelere ilişkin değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile sirküler ve özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, gelir idaresi başkanı veya gelir idaresi başkanının vekil olarak tayin edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan komisyon tarafından oluşturulacağı kanun maddesinde yer almıştır. Bu kanun hükmü ile özelgeler tek elden (GİB bünyesinde oluşturulan komisyon) vermeye başlanmış yani özelgeler merkezi hale gelmiştir. Mükellefler tarafından konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat yönünden tamamen aynı mahiyette olan bir konuda izahat talebinde bulunulursa konu ile ilgili GİB bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından verilmiş bir özelge olması halinde Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı (günümüzde yalnızca Defterdarlık) tarafından da daha önce verilmiş GİB komisyonunca verilen özelgelere uygun özelgeler verilebilir.

Böylelikle özelgelerin tek bir komisyon tarafından verilmesi ve taşra teşkilatının özelge verirken merkez tarafından verilen özelgeler ile aynı yönde açıklama yapılması sağlanmış olup, mükelleflere aynı konuda farklı özelgelerin verilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca sirkülerin ve vergi mahremiyetine dikkat edilmek şartıyla özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanması kanuna eklenmiş ve özelgeler aleni hale gelmiştir. Bu hüküm ile özelge müessesesinin şeffaf olması amaçlanmıştır. Yapılan bu değişiklikler sonucunda mükelleflerin vergi idaresine güven duyması ve vergiye gönüllü uyumu amaçlanmıştır.

Mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan hükümleri uygulama sırasında kendilerince açık olmayan ve tereddütte düştükleri hususlar hakkında vergi idaresi tarafından yapılan yoruma uygun işlem yapan mükellefin, daha sonradan idarenin konuya ilişkin görüşünün veya uygulama tarzının değişmesi durumunda haklarında cezai işlem uygulanıp uygulanmayacağını bilmesi hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri gergince elzemdir. Kanun koyucu mükellefe verilen özelgedeki hükmün yanlış verildiğinin ortaya çıkması durumunda özelgeye uygun davranan mükellefin ceza/gecikme faizi gibi yaptırımlar ile karşılaşp karşılaşmayacağına ilişkin açıklamaya bazen mükellefin izah talebine ilişkin açıklamanın yer aldığı madde hükmünde bazen de ayrı bir madde hükmünde yer vermiştir.

Yanılmaya ilişkin hem mülga 5432 Sayılı VUK kanun hem de 213 Sayılı VUK'ta hüküm yer almaktadır. Mülga kanunda ve yürürlükteki kanunda yer alan ilgili hükümlere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.2

Mükelleflere Verilen İzaha Göre İşlem Yapmaları Durumunda Uygulanacak Mevzuat

5432 Sayılı VUK	213 Sayılı VUK	
	İlk Hali	1980 ve 2010 yılı değişiklik sonrası
Yanılma	Yanılma	Yanılma ve Görüş Değişikliği
Madde 346: <i>“Kaçakçılık mahiyetinde olmamak şartıyla aşağıda yazılı hallerde ceza kesilmez;</i> <i>1. Yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;</i> <i>2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması;</i> <i>3. İkinci sınıf tüccarlarla esnaftan bilgi seviyesi düşük olması sebebiyle kanun hükümlerini veya bunların uygulanmasını bilmeyenlerin yanlış olmaları;</i> <i>4. Müphem, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin yanlış olmaları.</i> <i>Yukarda 3 ve 4 numaralı fıkralarda yazılı hallerin Maliyece tesbit ve mükellefe yazı ile ihtarından sonra yapılması yanılma sayılmaz.”</i>	Madde 369: <i>“Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:</i> <i>1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;</i> <i>2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.”</i>	Madde 369: <i>“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.</i> <i>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.”</i>

Mükellefin izah talebine ilişkin mülga kanun ve yürürlükteki kanunda yer alan madde hükümlerinde verilen özalgeye uygun davranılmasının, vergi zıyayı cezasına (2010 yılından sonra gecikme faizi de dâhil) karşı bir zırr görevi görmekte olduğu anlaşılmaktadır. İzah talebine ilişkin yapılan düzenlemelerde mülga kanun maddesi aynı kanunun yanılma hükmüne atıfta bulunmuş, atıf yapılan ve aynı kanunun 346. Maddesinde *“Kaçakçılık mahiyetinde olmamak”* başlığı ile özalgeye uygun işlem yapılması halinde ceza kesilmeyeceğı belirtilmiştir. Buna göre kaçakçılık mahiyetinde olmadığı takdirde verilen yanlış izahat dolayısı ile ceza kesilmeyecektir. Burada mükellefin yanlış izahat nedeniyle gecikme faizine karşı korunmadığı dikkate alındığında mükelleflerin yüksek gecikme faizi ile karşılaşabileceğı ortadadır.

Yürürlükteki kanunun ilk halinde ceza kesilmeyeceği izah talebine ilişkin kanun hükmünde yer almış, 2010 yılında yapılan değişiklikle ceza kesilmeyeceğine ilişkin ibare kanun hükmünden çıkarılmış olup, özelge kavramı zikredilmeden “Yanılma ve Görüş Değişikliği” başlıklı 369’uncu madde hükmünde verilen yanlış izahat nedeniyle vergi zıyaı cezasının kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Mezkûr kanun hükmünde gecikme faizi hesaplanmayacağına ilişkin yapılan düzenleme ile mükellefler idarenin yanlış izahatı nedeniyle ödemek zorunda kaldıkları gecikme faizi yükünden kurtulmuştur.

Vergi mevzuatımızda yer alan özelge müessesesinin uygulamasına ilişkin farklı zamanlarda genel tebliğler yayınlanmıştır. Yayınlanan genel tebliğler ile özelge istenmesi sırasında izlenecek yollar ve diğer hususlara ilişkin açıklama yapılmış olup, çalışmamızın bu bölümünde müesseseye ilişkin yayımlanan genel tebliğlere başlıklar halinde yer verilecektir.

213 sayılı VUK’un 413. Maddesinin ilk halinde mükelleflerin tereddütte düştükleri konularda görüş istenebilecek mercii Maliye Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlar iken 1988 yılında yayımlanan 188 sıra no’lu genel tebliğ ile Bakanlıkça Defterdarlıklar açıklama yapmaya yetkili kılınmıştır. Tebliğin yayımlanmasından önce bakanlık merkez ve taşra teşkilatlarından bilgi istenilmesi mümkün olmasına rağmen, açıklamanın bakanlık merkezinden istenmesi durumunda da izah verilmeden mükellefiyetin bulunduğu defterdarlık ile özelge isteyen mükellefe ilişkin yazışma yapılması gerektiğinden, özelge verilme sürecinde gereksiz yazışmaların önlenmesi ve özelge sürecinde yaşanan gecikmenin engellenmesi için görüş istenecek mercii defterdarlık olarak belirlenmiş olup; mükellefler tereddüt ettikleri ve şüpheli gördükleri hususlarda Bakanlıktan değil doğrudan defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir.

“Defterdarlıklar mükelleflere; kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir.” (188 Sıra no’lu VUK Genel Tebliği 1/c).

Mükelleflerin defterdarlığa başvurmadan bakanlığa başvurmaları durumunda mükellefin dilekçesi bakanlık tarafından ilgili defterdarlığa gönderilecektir.

Defterdarlık tarafından çözülemeyen veya çözümünde tereddüde düşülen konularda kendi görüşünü ve yapılan işlemleri de eklemek suretiyle mükellefin dilekçesi defterdarlıkça bakanlığa gönderecektir.

Defterdarlık tarafından verilen cevabın mükellefçe yetersiz bulması halinde, tekrar defterdarlığa başvurarak aynı konu ile ilgili Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilecektir. Defterdarlık mükellefin bu konudaki isteğini konuya ilişkin kendi görüşünü belirttiği yazıyı ve mükellefin dilekçesini Bakanlığa gönderecektir. Bakanlık, konuya ilişkin değerlendirmelerini yaparak defterdarlık aracılığı ile mükellefe cevap verecektir.

188 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile 1989 yılından itibaren geçerli olmak üzere 213 sayılı VUK'un 413. maddesinde yer alan mükellefin izah talebinde bulunacağı ilk merciinin defterdarlıklar olduğu ve hangi durumlarda bakanlığın merkez teşkilatına başvurulabileceği belirtilmiştir.

30.04.2003 tarihinde 315 sıra no'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. İlgili tebliğ ile 213 sayılı VUK'un 413. maddesine ilişkin

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

Bundan böyle, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenler periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacaktır. Ayrıca, Bakanlığımızca, yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebilecektir. Sirkülerler, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün www.gelirler.gov.tr internet adresinde yayımlanacaktır.

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

şeklinde açıklama yapılmıştır.

315 Sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile ilk kez vergi mevzuatımıza mukteza (özelge) ve sirküler kavramları dâhil edilmiş olup, Tebliğ ile aynı konuda çok sayıda mükellefe özelge vermek zorunda kalan vergi idaresinin iş yükünün azalması için aynı konuda ve özellik arz eden hususlara ilişkin periyodik olarak sirküler yayımlanacağı da verilen sirkülere uygun davranan mükelleflerinde cezai işlemle karşılaşmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca ilgili genel tebliğden sonra 07/08/2003 tarihinde yayımlanan 4962 sayılı Kanun ile 413 sayılı madde hükmünde değişiklik yapılmasına rağmen mukteza (özelge) kavramı kanun hükmüne dâhil edilmez iken sirküler kavramı kanun metnine de dâhil edilmiştir.

2010 yılında madde hükmünde yapılan kapsamlı değişiklik sonrasında 16.01.2010 tarihinde yayımlanan 395 Sıra no'lu mülga Tebliğ ile özelge talebinin hangi konuları kapsayacağı, özelge verecek yetkili makam, özelge talebinde bulunabilecekler, talebin nasıl yapılacağı gibi konularda detaylı açıklamalar yapılmıştır. İlgili Tebliğ özelge müessesesi ile ilgili yayımlanan ilk detaylı tebliğdir. Bu tebliğ ile 188 sıra no'lu tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Mükelleflere gerek kanun metni gerek yayımlanan tebliğlerle somut olayda tereddütte düştükleri hususlarla ilgili açıklama isteyebilme hakkı verilmişken, bu tebliğ ile Mükelleflerin yanı sıra vergi sorumluları ile bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri de izah isteme yani özelge talebinde bulunabilecekler arasında sayılmıştır. VUK'a göre "mükellef" tabiri vergi sorumlularını da kapsamaktadır. Yani VUK'da mükellefe verilen hak ve ödevler vergi sorumluları içinde geçerlidir. Bu nedenle sorumlu sayılmasa dahi, İzah hakkından yararlanabilecek iken mükellefin mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekiller için izah isteme hakkı ilgili tebliğ ile getirilen bir yeniliktir.

Ancak odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlarının üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacağı, özelge talebinin oda ve mesleki kuruluşlara üye olanların kendilerince yapılmasının gerekliliği açıklanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlar Kanun metninde özelge vermeye yetkili makam olarak belirtilmiş iken, Tebliğ ile özelge vermeye ilişkin yetki vergi dairesi başkanlıklarına verilmiş olup, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde ise yetkili birimin defterdarlıklar olduğu belirtilmiştir.

Tebliğde özelge talebinin hangi konuları kapsadığına ilişkin düzenleme yapılmış "kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında" ifadesinden özelge talebinde bulunabileceklerin açık olmadığını düşündüğü ve tereddüt ettiği her konuya ilişkin özelge ile açıklama isteyebilecekleri yani konu kapsamında özelge talebine ilişkin bir sınırlama yapılmadığı anlaşılmaktadır. Buna göre vergi mevzuatında somut bir olaya ilişkin soyut hüküm için mükellefin açık olmadığını düşünmesi, özelge istemesi için yeterli kabul edilmiştir.

Özelgelerin işlem yapılmadan önce istenmesi gerektiği, yapılan bir işlem için özelge talep edilemeyeceği; vergi hataları nedeniyle düzeltme talebi ve şikâyet yoluna gidilmesinin de özelge müessesesi kapsamında değerlendirilmeyeceği açıklanmıştır.

Tebliğ ile kendileri dışındaki kişilerin vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talebi, vergi incelemesi yürütülürken incelemeye konu olan işlemlerle ve yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin özelge talepleri, somut bir olay olmadan istenen özelge talepleri yetkili makamlarca cevaplandırılmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca mükellefler ve vergi sorumluları tarafından 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun veya 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu uyarınca yapılan talepler özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Özelge taleplerinin, mükelleflerin gelir/kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıklarına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde ise defterdarlıklara yapılması esastır. Bunlar dışında kalan mükellef/vergi sorumluların, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıklarına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara başvurusu; ikametgâhı/kanuni merkezi bulunmayanların ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurusu gerekmektedir.

Özelge talepleri örneği Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yer alan “Özelge Talep Formu” kullanılmak suretiyle yapılacak olup, form kullanılmadan yapılacak özelge talepleri dikkate alınmayacaktır.

6009 sayılı Kanun’la, Vergi Usul Kanunu’nun 413’üncü madde hükmünde kapsamlı değişiklik yapılmıştır. İzah talebine ilişkin 01.10.2010 tarihinde yayımlanan 400 sıra nolu VUK genel tebliğinde, Yapılan değişiklikle madde hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar için Maliye Bakanlığınca yönetmelik çıkarılacağı belirtilmiş olup, 28/8/2010 tarih ve 27686 sayılı Resmî Gazete’de “Mükelleflerin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” yayımlanarak yürürlüğe girdiği belirtilmiş olup. Mükellefin izah taleplerinin cevaplanması yayımlanan yönetmeliğe göre yapılacaktır. 400 sıra nolu tebliğ 395 sıra nolu tebliği yürürlükten kaldırmış olup daha önce 395 sıra nolu tebliğe göre verilen izahat talepleri artık yönetmeliğe göre cevaplanacaktır.

2.4 Mükellefin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik

Mükellefin İzah Talebine İlişkin kanun maddesinin son fıkrasında yer alan “Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.” hükmü gereğince Maliye Bakanlığı tarafından “Mükellefin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” yayınlanmıştır.

İlgili yönetmelik yayımlanmadan önce izah talepleri ve bu taleplere ilişkin cevaplar 395 no’lu VUK genel tebliği ile yerine getirilirken, ilgili yönetmeliğin yayımlanması ile tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve özeldeler yönetmelikte yer alan usul ve esaslara göre verilmeye başlanmıştır.

Yönetmelik mükellefler, vergi sorumluları ve yönetmelikte özelge istemesi uygun bulunanların vergi durumları ve vergi hukukuna ilişkin uygulamaları sırasında tereddütte neden olan durumlarda vergi idaresinden isteyecekleri izahatın özelge veya sirküler yayımlanmak suretiyle cevaplanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla 28.08.2010 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yönetmelikle izah taleplerini cevaplayacak Komisyonun oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları, özelge talebinin kapsamı, özelge talep edeceklerin kimler olduğu, özelgenin talep edileceği mercii gibi hususlara açıklık getirilmiştir.

Yönetmelikle özelge kavram olarak da açıklanmıştır. Buna göre 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 görüşü” olarak tanımlanmıştır.

Yönetmelikte yapılan tanımla özelge isteyecek mükelleflerin özelge isterken konu yönünden sınırlamaya tabi olmadığı anlaşılmaktadır. Yönetmelikte de açık olmayan ve tereddütte düşülen konudan maksat açıklanmamış olup, izah talebinin mükellefin kendince izahı gerektirir bir husus olduğunu düşünerek yapılması yeterli görülmüştür.

Kanun koyucunun ve vergi idaresinin mükellefin “kendince” açık bulmadığı ve tereddüte düştüğü konularda izah istemesine ilişkin düzenleme yapmasının mükellefin vergiye gönüllü uyumu, değişen durumlara hızlıca vergi mevzuatının uyumlanmasının sağlanması gibi bazı nedenleri vardır.

Mükelleflerin her konuda izah isteyebilmesi Hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Hukuki güvenlik ilkesinin temelini belirlilik ilkesi oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemlerinde belirlilik, vergilemeye ilişkin ana unsurların düzenleyici işlemler ile gösterilmesiyle mümkündür (Öncel vd., 1985: 53).

Vergilendirmede belirlilik ilkesi temelde, kişilerin vergi mevzuatındaki haklarını ve ödevlerini bilmesidir. Zaten kişilerin hukuk sistemine güvenebilmesi kuralları önceden bilmesine bağlıdır, bu hukuk sistemine güvenebilmenin ilk şartıdır (Ekeryılmaz, 2019).

Karmaşık yapıda olan ve kıyas yasağı bulunan vergi mevzuatının uygulanması sırasında yorum yapılabileceği VUK Madde 3 de belirtilmiştir. Kanun hükmüne ilişkin yapılan yorumla vergi kanunlarının öngörülebilir olması amaçlanmaktadır. Açık ve anlaşılır olmayan hukuk kurallarının mükellefler tarafından idraki zorlaşacağından, mükellefler vergisel iş ve işlemlerini anlaşılamayan kurallara göre yapmak istemeyecek ve böylece vergiye uyum güçleşecektir. Zira mükellefler yaptıkları işlemlerin sonucunda vergi idaresinin keyfi ve bir biri ile çelişen davranışları ile karşı karşıya kalmak istemeyecektir.

Vergiye gönüllü uyum ile ilgili birçok tanım yapılmış olup, bu tanımlar da genellikle gönüllü uyum, “mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak hareket etme derecesi” şeklinde ifade edilmektedir (Şentürk, 2014). Vergiye gönüllü uyumun bir tarafı mükellefe bakarken bir tarafı da vergi idaresine bakmaktadır. Vergiye gönüllü uyumunun sağlanabilmesi için mükelleflere gerekli kolaylıkların sağlanması görevi vergi idaresinindir (Kahriman, 2016).

Vergi kanunları hazırlandığı dönemde her ne kadar ayrıntılı şekilde düzenlenmiş olsa da teknoloji ve benzeri sebepler nedeniyle yetersiz kalmaktadır. Vergi kanunlarındaki kıyas yasağı nedeniyle kanunda yer alan hükümleri yeni duruma uyarlamanın tek yolu idarenin konuya ilişkin açıklama yapmasıdır.

2.4.1 Özelge verecek komisyonun oluşması, çalışma usul ve esasları

Mükelleflerin izahat taleplerine ilişkin özelge verilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulacak komisyonun oluşturulmasına ve bu komisyonun çalışma usul ve esaslarına ilişkin bilgilere “Mükellefin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”te yer verilmiştir.

2.4.1.1. Komisyonun oluşturulması

Yönetmeliğe göre özelge verecek Komisyon, GİB bünyesinde, gelir idaresi başkanı veya vekil edeceği gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu olan bir başkan yardımcısının başkanlığında, gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu daire başkanlarından en az üç kişi ile oluşur. Özelge verecek komisyona, gelir yönetimi daire başkanlıkları dışında bir daire başkanlığı tarafından özelge taslağı sevk edilirse; özelge taslağını sevk eden daire başkanı da sadece sevk ettiği özelge taslağı ile sınırlı olmak üzere üye sıfatıyla komisyona katılır.⁶

Özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından verileceği kanun maddesine eklenmiştir. Özelgelerin tek bir makamdan yani tek elden verilmesi aynı konularda farklı özelge verilmesinin önüne geçmiş böylelikle mükelleflerin vergi idaresine güven duyması sağlanmaya çalışılmıştır.

2.4.1.2 Komisyonun görevi

Mükellefler özelge taleplerinde talep formu doldururlar ve bu talep formunu özelgeyi talep edebilecekleri mercie gönderirler. Gönderilen başvuru formu özelge tayinine yetkili olanlar tarafından özelge taslağı haline getirilir ve komisyona sevk edilir.

Belirtilen formu kullanmadan yapılan özelge talepleri dikkate alınmayacaktır. Özelge talep formunda istenen bilgilere yer verilmiş olsa dahi dilekçe ile yapılan başvurularda özelge talebi olarak kabul edilmeyecektir. Özelge talebi için sadece GİB'in internet sitesinde yer alan form ile başvuru yapılması ile özelge istemi bir standarda bağlanmıştır.

Özelge Talep Formu mükellefin kimlik bilgilerinin yer aldığı birinci bölüm, özelge talebinin detaylarına ilişkin ikinci bölüm, başvuruya eklenen belgeler ile işlemleri yürüten meslek mensubuna ilişkin bilgilerin yer aldığı üçüncü bölümden ibarettir.

Komisyonun görevi, mükelleflerin ve vergi sorumlularının özelge taleplerine uygun olarak özelge tayin etmeye yetkili makamlar tarafından hazırlanan özelge taslaklarını değerlendirerek tayin edilecek özelgeleri ve gerekli olması halinde vergi uygulamalarında tüm mükellefleri ilgilendiren konulara ilişkin uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususları açıklık amacıyla yayımlanacak sirkülerleri oluşturmaktır.⁷

⁶ Mükellefin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 4

⁷ Mükelleflerin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 5

2.4.2 Özelge taslaklarının onaylanması

Komisyon, özelge tayin etmeye yetkili makamlar tarafından hazırlanan özelge taslaklarını olduğu gibi veya değiştirerek oy çokluğu ile onaylar.⁸

Komisyonun özelge taslağı hazırlama görevi olmayıp, önüne gelen özelge taslaklarını görüşerek uygunluğunu denetler. Özelge taslağını özelgenin talep edildiğı makam hazırlar. Günümüzde yapılan değişikliklerden sonra bu görev ilgili defterdarlığa aittir.

2.4.3 Özelge talebinin kapsamı

Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumlarının uygulanması sırasında belirsiz ve tereddüt ettikleri hususlara ilişkin izahat taleplerine cevap olarak verilir. Burada mükellefin karşılaştığı durumla ilgili uygulayacağı kanunu belirsiz bulması ve şüpheyne düşmesi özelge talep etmesi için yeterlidir.

Yönetmelikte özelgenin tanımı yapılırken mükelleflerin “kendilerince” açık olmayan ve tereddütte düştükleri durumlarda izah isteyebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre izah isteyen mükellef için izahını istediğı konunun anlaşılır olmaması yeterli olacaktır. Yani vergi idaresi izahı istenen konunun kanunda açık olduğunu ileri sürerek özelge talebini reddedemeyecektir. Tanımda yer alan bu ifade mükellefe konu kapsamında geniş bir özgürlük tanımıştır.

Tanımda her ne kadar geniş bir özgürlük tanınmış olsa da idare yönetmelikle bazı durumlarda özelge talep edilemeyeceğini, yapılan taleplerin özelge olarak değerlendirilemeyeceğini açıkça belirtmiştir.

2.4.3.1 Özelge olarak kabul edilmeyen başvururlar

Yönetmelik ile hangi başvuruların özelge kapsamında değerlendirilmeyeceğı belirtilmiş olup özelge kapsamında değerlendirilmeyecek başvurular şunlardır: ⁹

- ✓ Başka mükellef veya vergi sorumlusunun vergi durumlarına ilişkin bilgi ve izahat talepleri
- ✓ Mahkeme aşamasındaki olaylara ilişkin izahat talepleri

⁸ Mükelleflerin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 6

⁹ Mükelleflerin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 8

- ✓ Nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellef veya vergi sorumlularının incelemenin konusu işlemlere ilişkin izahat talepleri
- ✓ Soyut bir olaya ve teorik bir hususta istenen bilgi ve izahat talepleri
- ✓ Mücbir sebep hâlinin ilan edilmesi, terkin edilen vergi borçları, belge düzeniyle ilgili yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler
- ✓ Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamalarını gerçekleştirdikten sonra yapılan başvurular ile vergi hatasına ilişkin düzeltme talepleri ve Maliye Bakanlığına yapılacak şikâyet yoluyla müracaatlar
- ✓ Yazılı ve sözlü, internet vasıtasıyla, Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı yoluyla yapılan talepler

Mükellefler, vergi sorumluları, kanuni temsilci ve vekilleri, mirasçılara yönetmelikle özelge talep etme hakkı verilmiştir. Ancak bu hakkın kullanımı yalnızca kendi veya temsilci, vekili, mirasçısı olduğu kişi veya kurumların vergi durumlarına ilişkindir. Yani başka mükellefe ilişkin herhangi bir durum ile ilgili özelge talep edilemeyecektir. Aksi durumda vergi mahremiyetinin ihlali söz konusu olacaktır.

VUK'un 5. Maddesinde Vergi mahremiyetine ilişkin hüküm yer almakta olup, madde hükmünde;

“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. ...”

denilmek suretiyle kanun sayılan kişilerin görevleri nedeniyle öğrendikleri bilgileri ortaya dökemeyeceklerini ve ya kullanamayacaklarını belirtmiştir. Sayılan kişilerin en başında vergi işleri ile uğraşan memurlar gelmektedir. Yönetmelikte vergi mahremiyetinin korunması amacıyla özelge talep hakkı olanların yalnızca bizzat kendi iş ve işlemlerine ilişkin vergi uygulaması sırasında karşılaştığı hususlar ile ilgili kendi vergisel durumlarına ilişkin özelge istemelerine izin verilmiştir.

Yargı aşamasındaki vergi iş ve işlemleri için özelge talep edilememesinin en temel nedeni kuvvetler ayrılığı ilkesinin benimsenmiş olmasıdır. Bağımsız ve tarafsız olan mahkemelerin görmekte olduğu bir davaya ilişkin vergi idaresinin görüş bildirmesi, idarenin yargının yetki alanına girmesi anlamına gelmektedir. Yapılan idari işleme ilişkin son karar merciinin mahkemeler olması dolayısı ile mezkûr yönetmelikle bu süreçteki vergisel işlemler hakkında özelge verilmeyeceği açıkça belirtilmiştir.

Vergi İncelemesi devam eden mükelleflere incelemenin konusuna ilişkin özelge verilmez. Vergi idaresi, vergi incelemesinin yönlendirme olmadan tamamlanmasını sağlamaya çalışmaktadır. Burada dikkat edilmelidir ki özelge verilmeyecek husus inceleme konusuna ilişkindir. Yani sınırlı olarak yapılan bir inceleme sırasında mükellef inceleme konusu dışında bir işleme ilişkin özelge talep edebilecektir. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi kapsamında istisnadan yararlanan mükellefin bu kapsamda satışına ilişkin incelemesi devam ederken, bağışlamak amacıyla okul inşaatına başlamasına ilişkin bir konuda özelge talep etmesi mümkün olacaktır. Kapsamı tam inceleme yani mükellefin bütün iş ve işlemlerinin denetime tabi tutulduğu bir incelemenin varlığı halinde özelge talep hakkının varlığına ilişkin açıklama yapılmamıştır. Yönetmelikte nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellef veya vergi sorumlularının incelemenin konusu işlemlere ilişkin izahat taleplerinin cevaplandırılmayacağı belirtildiğinden ve tam kapsamlı incelemede konu sınırı olmadığından özelge talep edilemeyeceği kanaatindeyiz.

Soyut bir olaya ve teorik bir hususta istenen bilgi ve izahat taleplerine ilişkin başvurular da özelge vermeye yetkili makamlar tarafından reddedilecektir. Zira özelge mükelleflerin kendi vergi uygulaması sırasında karşılaştıkları hususlar için isteyebilecekleri bir açıklamadır. Şöyleki; Mükellefin bir arsa alıp okul yapmayı ve yapılan okulu bağışlamak isteğine ilişkin bir soruya özelge verilmeyecektir. Zira burada konuya ilişkin bir somut girişim olmadığından, henüz konuya ilişkin karşılaşılan bir durum yoktur. Özelge talep edilebilmesi için mükellefin karşılaştığı bir durum olmalı ve karşılaşılan durum özelge talebinde detaylandırılmalıdır. Örnek üzerinden gidilirse mükellefin sahip olduğu arsa hakkında ada parsel veya benzer konular açıklanarak bağışın nasıl yapılacağına ilişkin detay verilmesi durumunda özelge verilebilecektir.

Mükelleflerin vergi uygulamalarını gerçekleştirdikten sonra yapılan başvurular için özelge verilmeyeceği yönetmelikte yer almaktadır. Bir vergi durumuna ilişkin işlemlerin

tamamlanmasından sonra istenen görüŖe göre iŖlem yapılması mükellefi ceza ve gecikme faizine karsı korumayacağı açıktır. Ancak süreklilik arz eden bir durumun varlığında uygulama yapılmıŖ olsa dahi özelge verilebilecek ancak özelge verilme tarihinden önceki iŖlemlere iliŖkin bir koruma sağlamayacaktır.

Mükelleflerin vergisel durumlarına iliŖkin tespit ettikleri vergi hatalarının düzeltilmesine iliŖkin VUK ’un Düzeltme talebi baŖlıklı 122. Maddesinde “*Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler*” hükmü yer almakta olup, hataların düzeltilmesine iliŖkin sürecin mezkûr kanunun ilgili hükümlerine göre yürütülmesi gerektiğinden, vergi hatalarına iliŖkin özelge verilmeyeceği yönetmelikte yer almıŖtır.

Yazılı ve sözlü, internet vasıtasıyla, Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı yoluyla yapılan taleplere iliŖkin özelge verilmeyecektir. Özelge verilmesi için GİB’in internet sitesinde yer alan formun doldurulması gerektiğinden bu form doldurulmadan yapılan baŖvurularda geçersiz sayılacaktır.

Özelge talebinde mükellefin dar/tam, sürekli/sürekli/mükellef statüsünde bulunmasının, gerçek/tüzel kiŖi olmasının önemi yoktur.

2.4.4 Özelge talep edebilecekler

Kanun hükmünde izahat isteyebileceklerin “mükellefler” olduğu belirtilmedir. VUK’un 8. Maddesinde vergi sorumlusuna iliŖkin açıklamalar yapılmıŖ olup son fıkrasında “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da Ŗamildir.” hükmüne yer verilmiŖtir. Buna göre vergi sorumluları da özelge talep edebilecektir.

Yönetmelik’te ise özelge talep etme hakkı olanlar tek tek sayılmıŖtır. Buna göre özelge talep etme hakkı mükellefler ile vergi sorumluları, mükellef/vergi sorumlularının mirasçıları ile yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerine verilmiŖtir.¹⁰ Yönetmelik’te sayılanlar dışındakilerin özelge talep hakkı bulunmamaktadır.

Yönetmeliğe göre odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluŖları kendi mükellefiyetleri ile ilgili özelge talep edebilecek iken üyeleri ilgilendiren konularda onlara açıklamak üzere özelge talebinde bulunamayacaktır. Ancak odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluŖlar

¹⁰ Mükelleflerin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 9

GİB'den vergilendirme ile ilgili özelge niteliğinde görüş talep ederek üyelerine açıklayabilir. Ancak vergi idaresince verilen görüşün özelge gibi bir korumaya sahip olmadığı ve vergi durumlarına ilişkin tereddüt yaşayan oda üyesi her mükellefin ayrı ayrı özelge talep etmesi gerektiği tabidir.

2.4.5 Özelge talep edilecek merci

Mükellefin gelir/kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesi başkanlığından; vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan özelge talep edileceği yönetmelikte belirtilmiştir. Ancak 01.09.2024 tarihi itibarıyla vergi dairesi başkanlıklarının kapatılıp verecekleri hizmetin bulundukları illerdeki defterdarlığa aktarılmış ve diğer illerde doğrudan merkeze bağlı defterdarlık kurularak hizmet vermeye başlanmıştır. Bu nedenle artık özelge talep edilecek tek merciinin defterdarlık olduğu açıktır.

Sürekli mükellefiyeti bulunmayan mükellef ve vergi sorumluları ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu defterdarlıklardan; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Defterdarlıklarından herhangi birine başvurabilir.

Özelge taleplerinin yetkili merci tarafından değerlendirilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yer alan örnek Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle yapılması gerekir. Bu form kullanılmadan yapılan özelge talepleri kabul edilmeyecektir.

2.4.6 Taleplerin değerlendirilmesi ve özelge sistemi

Merkeze bağlı defterdarlıklar (Vergi Dairesi Başkanlıklarının defterdarlığa devredilmesi nedeniyle özelge talepleri defterdarlıklara yapılacaktır.) talebin kapsamı, özelge talep edenler, özelge talep edilecek merci bakımından talepleri değerlendirip aykırı bir hususun varlığında talep sahibine yazılı ve gerekçeli bir geri bildirim yapar. Zira mükellefin özelge talebine ilişkin idarenin özelge verip vermeyeceğini ve gerekçesini bilmesi bir haktır.

Yönetmelikle özelge talep edilemeyecek durumlar, özelge talep etmeye hakkı olanlar tek tek sayılmış ve özelge talebinin iletileceği makamda belirtilmiştir. Bunlara aykırı olarak hazırlanan özelge talep dilekçeleri gerekli olsa dahi taslak haline getirilmeyecek ve eksiklik gerekçeli olarak talep sahibine yazılı olarak iletilecektir.

Defterdarlıklar tarafından konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin özelge taslağı hazırlanır, GİB’e gönderilir ve GİB tarafından kurulan komisyonun onayından sonra özelge tayin edilir.

GİB bünyesinde kurulmuş komisyon tarafından onaylanmış özelgeler emsal teşkil etmesi için Özelge Otomasyon Sistemi’nde yer alan emsal özelge havuzuna konulur.

Defterdarlıklar, komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgelere konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulursa, komisyon tarafından daha önce oluşturulmuş sirküler veya özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olacak şekilde özelge verilir.

2.4.7 Özelge Otomasyon Sistemi

Özelge Otomasyon Sistemi, Gelir İdaresi Başkanlığı’nca (GİB) mükellefin izah talebine ilişkin verilen özelgelere yönelik 2010 yılında hayata geçirilen dijital platforma verilen addır.

Mükellefin izah talebine ilişkin madde hükmünde vergi mahremiyeti dikkate alınmak suretiyle verilen özelgelerin GİB tarafından internet ortamında yayımlanacağı belirtilmiş olup, kanun hükmü gereğince “Özelge Sistemi” adı altında Özelge Otomasyon Sistemi kurulmuştur.¹¹ Sistem ile özelge başvuruları ve verilen cevaplar bir standarda bağlanmıştır.

Özelge sistemini kurulmasının asıl amacı özelge sisteminde şeffaflık sağlanmasıdır. Özelge sisteminde;

“Mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap verilmesi, muhatapın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, mükellefin uyum maliyetinin azaltılması, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılması ile internette özelgelerin yayınlanması suretiyle şeffaflık sağlanmak”

amacıyla Özelge Otomasyon Sistemi kurulmuştur.¹²

¹¹ Mükelleflerin İzah Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 12

¹² <https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>

GİB'in internet sayfasında yer alan "Özelge sistemi" sayfasından mükellefler özelge sistemi hakkında genel bilgi, yayımlanan özelgeleri, özelge talep formu, sisteme ilişkin duyurular yapılmaktadır.

Mükellefin izah talebine ilişkin madde hükmünde 2010 yılında yapılan değişiklikle, vergi mahremiyeti dikkate alınmak suretiyle verilen özelgelerin GİB tarafından internet ortamında yayımlanacağı belirtilmiş olup, kanun hükmü gereğince "Özelge Sistemi" adı altında Özelge Otomasyon Sistemi kurulmuştur. E-özelge sistemi ile özelge başvuruları ve verilen cevaplar bir standarda bağlanmıştır.

Özelge Otomasyon Sistemi (ÖOS) ile Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan (GİB) özelge talebinde bulunulmasını, talepte bulunulan özelgelere ilişkin taslakların; hazırlanması, Başkanlığa iletilmesi, komisyonca onaylanması ve mükellefe verilen özelgelerle ilgili emsal özelge havuzu oluşturulmasını sağlar.

Özelge Otomasyon Sistemi ile vergi idaresi bürokrasinin azaldığı, mükelleflerin daha hızlı, birbiri ile çelişmeyen, verilen özelgelerin herkes tarafından görüldüğü bir özelge sistemine ulaşmayı amaçlamıştır.

Özelge Otomasyon Sistemi'ne göre konu ve mevzuat kapsamında ilk kez yapılan özelge taleplerinin değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan özelge taslağı, özelge komisyonuna gönderilecektir. Komisyon taslağı, aynen veya değiştirerek onaylayarak, talep merciine elektronik ortamda iletilir. Konu, kapsam ve mevzuat yönünden birebir aynı olan durumlarda özelge istenmesi halinde, önceden GİB tarafından verilen özelge olması halinde yani özelge havuzunda emsali bulunan özelge taleplerine ise başvuru yapılan mercii tarafından emsal özelgeye uygun özelge verilecek olup, ilgili başvuru GİB bünyesindeki komisyona gönderilmeyecektir.

Eski özelge sisteminde en büyük eleştiri aynı vergisel durumdaki mükelleflere farklı yorum yapılarak özelge verilebilmesiydi. Ancak 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında özelgelerin merkezden yani tek elden verilmeye başlanması ve artık özelgelerin internet ortamında yayımlanıyor olması ile farklı özelge uygulaması engellenmeye çalışılmıştır (Bayraktar, 2010).

27/03/2013 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 425 numaralı VUK Genel Tebliği ile 213 sayılı VUK'un 140'ıncı maddesinde yer alan düzenlemeye ilişkin açıklamada bulunulmuştur. 02.04.2013 tarihinde ilgili tebliğe yönelik acıkma için 63 no'lu sirküler

yayımlanmıştır. İlgı tebliğ ve sirkölere ilişkin açıklama ve değerlendirmelere çalışmamamızın özelgelerin bağlayıcılığı ve hukuki niteliğı bölümünde yer verileceğinden bu kısımda detaylandırılmamıştır.

3 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZELGE KAVRAMININ HUKUKİ NİTELİĞİ

3.1 Hukuki Nitelik Kavramı

Nitelik kelimesinin anlamı “Bir şeyin nasıl olduğunu belirten, onu başka şeylerden ayıran özellik; vasıf, keyfiyet”tir.

Gözler’e (2023) göre hukuki nitelik, bir işlem ya da olayın hukuki kategorisinin ve kategoriye göre uygulanacak hukuk kurallarının tespit işlemidir.

Hukuki nitelik, hukuk dünyasındaki bir işlem ya da durum karşısında uygulanacak mevzuatı, taraf olanlara verdiği hak ve yüklediği yükümlülüklerin belirlenmesinde etkilidir. Memurun işe gelmemesi, bir kimsenin tehdit edilmesi ve vergi kaçırılması durumlarında uygulanacak kanun hükümleri ve izlenecek usul farklı olacaktır. İşe gelmeme idari hukuku, tehdit ceza hukukunu ve vergi kaçırma vergi ve ceza hukukunun alanına girmekte olup, ilgili kanun hükümlerine göre işlem tesis edilecektir. Kısacası işlem veya olayların özel hukuk, idare, ceza hukuk alanlarından hangisine dâhil olduğu yani idari işlemin hukuki niteliği belirlenir.

Mesela, sahte belge Düzenleme fiilini işleyen bir kişinin, işlediği fiilin hangi hukuk dalının konusu olduğunun tespit işlemi hukuki niteliğinin tespiti ile ilgilidir. Bu tespitten sonra işlenen fiile ilişkin hükmün kanunun hangi maddelerinde düzenleme yapıldığına bakılarak işlem yapılır. Sahte belge düzenleyen kişinin işlediği fiil vergi hukukunun alanına girer ve ceza hükümleri (359’uncu maddenin b fıkrası) uygulanır

Türk hukuk sisteminde vergi hukuku, ceza hukuku, idari hukuk, medeni hukuk ve benzeri hukuk alt dalları bulunmaktadır. Ancak hukuk sistemi temelde kamu ve özel hukuk olmak üzere ikiye kategoriye ayrılmaktadır. Özelgeler de kamu gücüne dayandığı ve idare ile mükellef arasında var olan bir işlem olduğu için kamu hukuku alt dalı olan idari hukukun konusudur.

3.2 Özelgelerin Hukuki Niteliği

Özelgeler mükelleflerin vergi idaresine başvurarak kendilerince açık olmayan, uygulama sırasında tereddüde düştükleri vergi kanunları ile ilgili nasıl bir yol izlemeleri gerektiğine ilişkin bilgi aldıkları idari bir süreçtir.

Özelge kavramı vergi sisteminde Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Davaları” başlıklı beşinci kitabında yer almasına rağmen özelge talep süreci yargısal bir süreç değil idari bir süreçtir.

Özelge süreci her ne kadar idari bir süreç olsa da özelgenin idari işlem niteliğinde olup olmadığı tartışmalıdır. Vergi mevzuatının uygulaması sırasında tereddüde düşen ve açık olmayan konu ile ilgili özelge isteyen mükellef mahkemeye değil maliye bakanlığının yetkili kıldığı mercilere yani idareye başvurmaktadır. Ancak burada mükellefin idareye başvurma nedeni bir sorun nedeniyle çözüm aramak için şikâyet veya itiraz değil açık olmayan bir hususla ilgili detaylı bir bilgi edinilmesidir. Zira özelge müessesesi henüz çözülmesi gereken bir uyuşmazlık yokken ortaya çıkabilecek görüş ayrılığı nedeniyle doğabilecek vergisel uyuşmazlığın önlenmesini sağlayan bir idari yoldur.

Özelge sisteminin temel amacı genellikle karmaşık ve riskli vergisel işlemlerde, mükelleflere ilave destek ve belirlilik sağlamaktır. Özelge müessesesi ile mükellefin vergisel işlemlerde idarenin görüşü doğrultusunda hareket etmelerini sağlayarak, vergi ile ilgili olarak uygulamada sorun çıkmasını önlemek amaçlanmıştır. İdarenin verdiği özelge ile mükellefin içinde bulunduğu vergisel durumun sonuçları belirlenecek ve bu belirlilik mükellefin özelgeye konu vergisel işlemi yapıp yapmama konusunda karar vermesine de yardımcı olacaktır (Gökbel, 2008, s.172).

Kısaca özelge sistemi mükelleflere vergisel işlemler konusunda ilave bir destek sunmak ve vergilemeye ilişkin hukuki sonuçlar hakkında belirlilik sağlamak amacıyla vergi mevzuatımızda yer almaktadır.

İdari işlemler, idarenin kamu gücünü kullanarak tek taraflı irade açıklamasıyla hak ve/veya yükümlülük doğuran işlemlerdir (Gözler, 2009, s.660). Yapılan irade açıklamaları yenilik doğuran açıklamalar olup, hukuk âleminde değişikliye yol açar.¹³

Tek yanlılık, kamu yararı, önceden belirlenen kurallara bağlılık ve hukuka uygunluk karinesi idari işlemlerin ortak özelliğidir. İdari işlemin özelliklerinden bir diğeri de icrai nitelikte yani uygulanabilir olmasıdır. İcrailik özelliği sayesinde idarenin yaptığı işlem, işlemin muhataplarının rızası olmadan kamu gücüne dayanarak tek yanlı olarak hukuksal sonuç doğurur (Kağıtçıoğlu, 2012). Yani İdari işlemin icrai olması kesin ve yürütülebilir olmasına bağlıdır. Danıştay tarafından bir idari işlemin kesin ve yürütülebilir olabilmesi için başka bir makam tarafından onaylanmasına gerek duyulmadan hukuk âleminde değişikliğe sebep olması gerektiği belirtilmiştir.¹⁴

¹³ Anayasa Mah. Kararı E: 2004/26 K: 2004/51

¹⁴ Danıştay 3. Dairesi, E.1989/4241 K. 1991/26499

İdari işlemlerin ortak özellikleri dikkate alınarak özelgelerin değerlendirilmesi yapıldığında özelgelerin hukuki niteliği ortaya konulabilecektir. Özelge vergi idaresi tarafından mükellefin isteği üzerine verilen izahat olup, özelge veren makam mükelleften onay almadan yani tek taraflı olarak özelgeyi verir. Özelge verilirken idare sadece mükellefin yararı gözetilerek değil kanun ve benzeri düzenleyici alt mevzuata en uygun olan izahı verir. Verilen özelgelerin aksi tespit edilmedikçe kanun hükümlerine uygun olduğu kabul edilir. Özelge verilirken uygulanacak usul ve esaslar önceden mevzuatla belirlenmiştir.

Buraya kadar bakıldığında özelgelerin, idari işlemlerin Tek yanlılık, kamu yararı, önceden belirlenen kurallara bağlılık ve hukuka uygunluk karinesi özelliklerini taşıdığı anlaşılmaktadır. Ancak özelgelerin icrai nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesi de gerekmektedir. Bir işlemin icrai nitelikte olması işlemin kendisinin hukuk âleminde sonuç doğuruyor olması anlamına gelmektedir.

Özelge vergisel bir somut olaya ilişkin vergi idaresinin görüşünü yansıtmaktadır. Yani bir mükellefe özelge verilmesi bir hususun açıklaması olduğundan tek başına hukuk âleminde değişikliğe sebep olmaz. Bu durumda özelgenin icrai nitelikte olmadığını söyleyebiliriz. Ancak idari işlemin şartlarından birinin kesin ve yürütülebilir yani icrai olması olduğu dikkate alındığında özelgeye doğrudan idari işlem dememiz de yerinde olmayacaktır.

Özelgeler düzenleyici idari işlem olmasa da; Danıştay kararlarında özelgenin, bağlayıcı genel düzenleyici bir işlem olmadığını, açıklayıcı nitelikte bir birel idari işlem olduğunu belirtmiştir.¹⁵

Özelgeler idari işlemlerin ortak özelliği olan tek yanlılık, kamu yararı, önceden belirlenen kurallara bağlılık ve hukuka uygunluk karinesini taşımasına rağmen mükellefe izah yani özelge verilmesi icrai değildir. Ancak bu durum özelgenin hiçbir zaman icrai olmayacağı anlamına da gelmemektedir. Zira mükellefin özelge talebinin yerine getirilmesi icrai değilken; özelgeye uygun davranan mükellefin yanılma ve görüş değişikliği nedeniyle vergiyle muhatap olması durumunda özelge hukuk dünyasında bir değişikliğe sebep olduğu gerekçesi ile icrai olmuş olacaktır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde

¹⁵ Danıştay 3. Dairesi E. 2013/9625, K. 2017/7424

kanaatimizce özelge tek başına idari işlem olarak değerlendirilemeyecek, özelgeye uygun işlem yapan mükellefe idare tarafından yapılan uygulama olması durumunda idari işlem olarak değerlendirilecektir. Mükellefin isteği üzerine verilen özelge doğrudan dava konusu edilemeyecektir. Zira sadece özelgenin verilmiş olması icrai olmayıp, özelgenin dava konusu edilebilmesi için özelge verilen mükellefe özelge nedeniyle işlem yapılmış olması gerekir. Ancak burada dikkat edilmelidir ki dava konusu edilen özelgenin kendisi değil mükellef hakkında yapılan işlemdir. Çünkü hukuk âleminde yenilik doğuran olgu mükellef hakkında yapılan işlemdir. Kısacası mükellefe özelge verilmesi idari işlem değilken; özelge verilen mükellefe konuyla ilgili tarhiyat yapılması idari işlemdir.

İdare Hukuku'nda idari işlemler türlerine göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. “Düzenleyici işlem” ve “ Bireysel İşlem” idari işlem türlerindendir. Mevzuatımızda yönetmelik, genel tebliğ, genelgeler, sirküler gibi Kanun’u açıklayan işlemler vardır ki bunlar düzenleyici idari işlem niteliğindedir. Sadece belirli bir kişiyi ilgilendiren (ceza verilmesi gibi) işlemler bireysel idari işlemdir. Ancak yalnızca özelge verilmesi mükellefe ilişkin değişikliğe (vergi, ceza tarh edilmesi gibi) sebep olmadığı için bireysel olsa dahi idari işlem niteliğinde olmayacaktır. Kısaca mükellefin özelge talebinin karşılanması kanaatimizce bireysel idari işlem niteliğinde de değildir.

Aşağıdaki tabloda düzenleyici idari işlem ve özelge arasındaki farklar tablo halinde gösterilmiştir.

Tablo 3.1

Düzenleyici İdari İşlem ile Özelge Arasındaki Fark

Düzenleyici İşlem	Özelge
Aynı durumda olan bütün mükelleflere yöneliktir. Yani Genel ve soyuttur.	Özelge isteyen mükellefe ve açıklama istenen duruma yöneliktir. Yani Bireysel ve somuttur
Aynı durumda olan bütün mükellefleri bağlar	Sadece özelge talep eden mükellefi ve idareyi bağlar. (İncelemelerde güncel özelgenin dikkate alınması nedeniyle güncel özelge aynı durumda olan tüm mükellefleri bağlamaktadır.)
Soyut durum için genel kural koyma yoluna gidilir.	Somut bir olayda mevzuat yorumu yapılır.
Doğrudan yargı denetimine tabi tutulabilir.	Doğrudan değil, dolaylı olarak denetime tabi tutulabilir. Yani özelge denetime tabi değildir. Ancak özelgenin uygulanması ile ortaya çıkan sonuç denetime tabidir.

Özelge vergi hukukuna özgü henüz uyuşmazlık çıkmadan idareye başvurulmasına imkân sağlayan; amacı, hukuki sonuçları ve etkileri itibarıyla idari işlem niteliğinde de olmayan nevi sahsına münhasır bir idari yoldur (Gümüşkaya, 2021, s.39).

Sonuç olarak yapılan açıklamalar çerçevesinde mükelleflerin tereddütte düştükleri ve açık olmayan uygulamalar sırasında konuya ilişkin görüş almak için idareye başvurmaları, idarenin de ilgili mevzuat kapsamında konuya ilişkin açıklama yapması nedeniyle, özelge verilmesinin **idari bir yol** olduğu; ancak verilen özelgeye ilişkin iş ve işlemlerde mükellef hakkında işlem yapılması (mükellefe ilişkin bir değişikliğe sebep olmaları) durumda özelgelerin idari işlem olarak dikkate alınabileceği kanaatinizdeyiz.

3.3 Özelgelerin Bağlayıcılığı

Bağlayıcılık bir işlemin hukuk dünyasında bir sonuç meydana getirmesidir. İdari işlemler, hukuk düzeni içerisinde sonuç meydana getirir ve bu sonuç muhatabı bağlar. Bir hukuk kuralı ve ya işlem ne kadar bağlayıcı ise o kadar etkilidir. Bağlayıcılık yalnızca mükellef için değil vergi idaresi için de geçerlidir. Zira vergi hukukunda hem mükellef hem de idare tarafından uyulması gereken kurallar bulunmaktadır.

Özelge, mükelleflerin kanunlarda uyması ve uygulanması gereken hükümlerde karşılaştıkları vergi durumlarına ilişkin kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konularda bağlı bulundukları defterdarlıktan yazılı görüş istemeleri sonucunda GİB bünyesindeki komisyonca belirtilen görüşün ilgili defterdarlık tarafından yazılı olarak bildirilmesi ile oluşur.

Çalışmanın bu bölümünde özelgelerin bağlayıcılığı yani vergi mevzuatında ne kadar etkili olduğunun değerlendirilmesi yapılacaktır. Ancak değerlendirme yapılırken 2010 yılında yapılan değişikliklerin özelgelerin bağlayıcılığına etkisi olduğundan değişiklikten önce ve sonra olarak bir ayrıma gidilmiştir.

3.3.1 2010 öncesi özelgelerin bağlayıcılığı

Özelgeler vergi hukukunun kaynakları arasında bağlayıcılık düzeyi yani yaptırım gücü en düşük kaynaktır. Özelgeyi talep eden mükellef bile özelge ile verilen izaha uygun işlem tesis etmek zorunda değildi. Ancak vergi idaresi verdiği görüşe bağlıdır. Yani idarenin verdiği görüşe göre işlem tesis eden mükellefe ceza kesilmez. Vergi idaresinin yanlış izah vermesi veya görüş değiştirmiş olması özelgeye güvenen mükellefi ceza yaptırımından korur.

Özelge müessesinde değişiklik (6009 sayılı Kanun ile) yapılmadan önce inceleme elemanları özelgelere karşı görüşte ve vergi tarh edilmesine yönelik rapor düzenleyebilmekte, ancak mükelleflere cezai yaptırım uygulanmamaktaydı. Mükellefler kendilerine verilen özelgenin doğru, özelgeyle farklı görüşte düzenlenen inceleme raporunun yanlış olduğu gerekçesiyle özelgeye aykırı düzenlenen inceleme raporunu dava konusu yapabiliyordu. Böylece nihai karar yargı organlarınca veriliyordu. Yani İnceleme elemanları mükellef lehine verilen yanlış özelgelerle ilgili olarak sistemin emniyeti olarak görev yapmaktaydılar (Gümüş, 2013).

Vergi inceleme elemanlarının inceleme sürecinde özelgeye uygun rapor düzenlenmesine ilişkin bir mevzuat yoktu. İnceleme elemanları özelgelere karşı görüşte rapor yazabilmekte yani özelgeler ile bağlı değildi.

Ancak 2010 yılında Mükellefin izahat talebine ilişkin kanun hükmünde yapılan değişikliğin de yapıldığı 6009 sayılı kanun ile İnceleme de uyulacak usule ilişkin düzenlemelerde yapılmış olup alt mevzuatlar da vergi idaresi tarafından hazırlanıp uygulamaya sunulmuştur.

Yapılan düzenlemeler özelgelere ilişkin değişiklikleri de barındırmakta olup, 2010 sonrasında ki değişiklikler bir sonraki başlık da değerlendirilmektedir.

3.3.1 2010 sonrası özelgelerin bağlayıcılığı

VUK'a göre vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. VUK'un 140'ıncı maddesinde vergi incelemesi yapılırken inceleme elemanlarının uyması gereken usul ve esaslara yer verilmiş olup, vergi incelmesinin mevzuata uygun şekilde yapılması için incelemenin bu esaslara uygun yapılması gerekmektedir. 6009 sayılı Kanun ile vergi incelemelerinde uyulacak usule ilişkin kanun hükmünde yeni düzenlemeler yapılmıştır.

“Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler” ¹⁶

hükmü yer almaktadır. Yapılan bu düzenleme ile vergi incelemesine yetkili olanların vergi idaresi tarafından çıkartılan genel düzenleyici işlemlere göre işlem yapması zorunlu

¹⁶ VUK 14/1-5

kılınmıştır (Öz, 2010). Kanun hükmünden vergi inceleme elemanının inceleme yaparken özelge ile bağlı olmadığı anlaşılmaktadır.

“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 Cumhurbaşkanlığı kararı, 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.

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.”¹⁷

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere inceleme elemanlarının hazırlayıp başkanlığa tevdi ettikleri incelemeye ilişkin raporların “vergi kanunları, kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere” uygunluğu Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) tarafından değerlendirilir. RDK tarafından yapılan değerlendirmede görüş farklılığı ve eksiklik gibi nedenlerle inceleme raporunun incelemeyi yapan müfettiş tarafından düzeltilmesi istenir. İstenen düzeltmelerin yapılması ve düzeltilen raporun RDK tarafından uygun görülmesi halinde rapor işleme konur. Ancak RDK ile raporu düzenleyen inceleme elemanı arasında görüş ayrılığı olursa inceleme raporu Vergi Denetim Kurulu başkanlığında bulunan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna (MRDK) gönderilir. Burada MRDK’nın verdiği karara göre işlem tesis edilir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun karına inceleme elemanı itiraz edemez.¹⁸

¹⁷ VUK 140/5

¹⁸ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Madde 16/5)

Burada inceleme elemanının doğrudan değil dolaylı olarak özelgelere aykırı rapor düzenleyemeyeceğine ilişkin düzenleme yapıldığı açıktır. Zira incelemede uyulacak usul ve esaslara ilişkin madde hükmünde inceleme elemanlarının özelgelere aykırı rapor düzenleyemeyeceğine ilişkin hüküm bulunmamasına rağmen, RDK üyelerinin özelve uygun olmayan raporları işleme koymayacağına ilişkin hüküm olması ve RDK'nın işleme koyma onayı olmadan inceleme raporunun hüküm ifade etmeyeceği dikkate alındığında inceleme elemanları zımnen özelve uygun rapor düzenlemeye zorunlu kılınmıştır.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının çalışma usul ve esaslarını belirlemek amacıyla 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı resmi gazetede “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümünde Komisyonlarının Görevlerine ilişkin açıklamalar yapılmış olup; RDK, MRDK ve Vergi Dairesi başkanlığı Üst Rapor değerlendirme Komisyonlarının değerlendirecekleri raporların “*vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelve uygunluğu yönünden*” değerlendirileceği kanun hükmünün yanı sıra yönetmelikte de belirtilmiştir.¹⁹

Rapor değerlendirme komisyonlarının kurulmasıyla inceleme sonrasında düzenlenen vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinde işleme konulmadan önce vergi mevzuatına uygunluğunun denetimi sağlanmış ve mevzuata aykırılık nedeniyle yargı denetimine tabi tutulmadan önce henüz idari aşamada iken gözden geçirilip eksikliklerin giderilmesine imkân tanınmıştır.

Vergi inceleme süreç ve sonuçlarının yargı denetimi öncesinde idarenin kendi içinde yer alan komisyon tarafından hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi bir manada denetimin de denetlenmesi anlamına gelmekte ve vergilendirme ye ilişkin süreçte ihtilafların ve hukuka aykırılıkların en aza indirmeye yardımcı olacak bir adımdır (Erdem, 2011).

VUK'un 140'ıncı madde hükmünde inceleme elemanlarının inceleme sırasında uyacakları usul ve esasların yanı sıra inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporun işleme konması için değerlendirmesini yapacak Rapor Değerlendirme Komisyonlarının kuruluş ve görevlerine ilişkin hükümlerde yer almıştır. Mezkur madde hükmünde, komisyonların görevleri içinde inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporların “vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler

¹⁹ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Madde 8/1)

ve **özelgelere**” uygunluğu yönünden değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca komisyon tarafından uygun bulunmayan raporlar işleme konulmayacaktır. Aynı madde içinde inceleme elemanları ve rapor değerlendirme komisyonlarına yönelik yapılmış olan iki düzenleme birlikte değerlendirildiğinde inceleme elemanının da dolaylı olarak inceleme sırasında özelgelere bağlı olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Zira düzenlenen raporlar RDK’nın uygun bulması ile işleme konulacaktır. RDK’nın raporların değerlendirmesini yaparken, düzenlenen raporların özelgelere uygunluğuna ilişkin araştırma yapacağı dikkate alındığında özelveye uygun olmayan raporun RDK tarafından işleme konulmayacağı tabidir.

İnceleme sırasında varsa mükellef tarafından ibraz edilen özelge vergi inceleme tutanağına alınır. Mükellef tarafından sunulan özelgenin mükellefin durumuna ilişkin olup olmadığı inceleme elemanınca raporda değerlendirilir. Vergi inceleme elemanları inceleme yaparken bağlı bulundukları özelgelerin kanun hükümlerine ve ilgili alt mevzuata aykırı olduğunu tespit ederse, durumu rapor düzenlemek suretiyle daire başkanlığı aracılığı ile GİB’e bildirilir. GİB’de konuya ilişkin görüşünü bildirir.²⁰

Özelgelerin yanlış verildiği veya uygulamasına ilişkin değişikliklerin olduğu rapor değerlendirme komisyonları tarafında da tespit edilebilir. Kanun hükmünde;

“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. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.”²¹

yer almakta olup, bu durumda özelgelerin değerlendirilmesinin yapılmasına ilişkin hususlar yönetmelikte açıklanmıştır. Rapor değerlendirme komisyonları tarafından inceleme raporlarının değerlendirmesi sırasında verilmiş bir özelgenin yanlış verildiği veya uygulamada değişiklik yapıldığına ilişkin bir husus tespit edilirse ilgili özelge, üyeleri bakan tarafından belirlenecek bir komisyona gönderilir. Komisyon tarafından

²⁰ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 18

²¹ VUK 140/5

alınan kararlar, özelgeyi gönderen RDK'yı ve inceleme yapanı bağlar. Gerekirse komisyon kararı dikkate alınarak özelge değiştirilir.²²

7.3.2013 tarihinde 425 sıra nolu VUK genel tebliği yayımlanmıştır. Mezkur tebliğ ile inceleme sırasında inceleme elemanının ve rapor değerlendirme aşamasında komisyon üyelerinin özelgeye uygunluk denetimi yapılırken yalnızca incelemesi yapılan mükellefe verilen özelge ile sınırlı kalınmaması belirtilmiş olup, GİB tarafından verilmiş en güncel özelgeye uygunluğun da denetlenmesi gerektiği açıklanmıştır. Yani inceleme konusuna ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş başka özelge varsa gerek inceleme sürecinde gerek değerlendirme sürecinde incelemesi yapılan mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalınmayacaktır.

Ancak burada konu ve kanun yönünden aynı olan özelge taleplerinin GİB komisyonuna gönderilmeden talep merciince karşılandığı düşünüldüğünde vergi inceleme elemanlarınca dikkate alınacak son özelgenin sadece komisyon tarafından verilen özelgeler mi olduğuna ilişkin açıklamaya ihtiyaç duyulmuş olup, vergi idaresi duruma açıklık kazandırmak üzere üzere 63 nolu VUK sirkülerini yayımlamıştır. Sirkülere göre son özelge tespiti yapılırken komisyon tarafından verilen özelgeler ile konu, kapsam ve mevzuat açısından tamamen aynı sirküler ve özelgeler dikkate alınarak taşra teşkilatınca (özelge talep merciince) verilen özelgelerin de dikkate alınması gerekmektedir.²³ Ancak mükellefe verilecek özelge haricinde dikkate alınacak özeldede verilen izah ile raporda yapılan tenkidin aynı durumdaki tüm mükellefler için uygulanabilir olması gerekmektedir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde 2010 yılında özelge müessesesine yönelik yapılan değişikliklerin tek başına özelgenin bağlayıcılığını etkilemediği görülmektedir. Ancak aynı yıl vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslara ilişkin madde hükmünde yapılan değişiklik sonrası Rapor Değerlendirme komisyonlarının kurulması ve bu komisyonların inceleme raporlarının işleme konulma kararını verirken özelgelere uygunluğunu da denetleyecek olması nedeniyle vergi incelemelerin de özelgelere uygun yapılması hususları birlikte değerlendirildiğinde özelgelerin bağlayıcılık kuvvetinin değiştiği kanaatindeyiz.

²² Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Madde 17

²³ 63 nolu VUK sirküleri

Zira vergi inceleme elemanlarının yalnızca mükellefe verilen özelge ile bağılı kalmayıp, aynı durumda olan tüm mükelleflere uygulanabilecek mahiyette olan özelgelerin de dikkate alınacak olmasından dolayı özelgelerin, sirküler gibi değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu nedenle özelgelerin bağlayıcılığına ilişkin değerlendirme yapılırken sirkülerlerin bağlayıcılığının ortaya konması önem arz etmektedir.

3.3.1.2 Sirkülerin bağlayıcılığı

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte “*Sirküler: Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüş*” olarak tanımlanmıştır.²⁴

Ancak Türk vergi sisteminde zaman zaman amacını aşarak “kamusal izahat” olan niteliğinin dışına çıkarak “resmi gazetede yayımlanmayan tebliğ” halini almıştır. Açıkça ifade edilmemiş olsa da Danıştay kararlarından da yorumlayıcı/açıklayıcı/düzenleyici sirküler ayrımının benimsendiği anlaşılmaktadır (Gümüşkaya, 2021).

Kanun koyucunun, özellikle kıyas yasağının da olduğu vergi hukukuna ilişkin, her duruma düzenleme getirmesi beklenemez. Bu nedenle kanunların uygulanmasına ilişkin düzenleyici işlemlerin vergi idaresi tarafından tesis edilmesi tabidir. Ancak sirkülerin çıkarılmasının amacı bir hususta açıklama yapmak iken; sirküler ile kanun hükmüne ilişkin mükelleflerin uyması zorunlu düzenleyici işlemler konulması kanaatimizce sirkülerin tanımından anlaşılan amacına uygun değildir.

6009 sayılı kanun ile VUK’un 140’ıncı maddesinde yapılan değişiklikle hem vergi inceleme elemanlarının sirkülere aykırı rapor yazamayacağı, hem de RDK üyelerinin sirkülere aykırı yazılan raporları işleme koymayacağı kanunda açıkça belirtilmiştir. Vergi incelemesi yapmaya yetkililerin sirkülere aykırı rapor yazamayacağı, aykırı yazılan rapor olması halinde bu raporlarının işleme konulmayacağına ilişkin hüküm ile sirkülerlerin vergi inceleme elemanlarını üzerinde bağlayıcılığı olduğu tabidir. İncelme sürecinde sirkülerin dikkate alınması nedeniyle vergi incelemesi sırasında sıkıntılı bir süreç yaşamamak ve vergi, ceza, faiz ile karşılaşmamak amacıyla, mükellefler de vergi idaresince yapılan genel açıklamalara yani sirkülerlere uygun davranmak isteyeceklerdir.

²⁴ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 3/g

Bu durumda yayımlanan sirkülerlerin uygulanabileceği vergi durumları olan mükellefler sirkülerlere uygun davranma eğilimi göstererek, sirkülerle bağlı hale gelmiştir.

6009 sayılı kanun ile VUK 369'uncu maddesinde de değişiklik yapılmış olup 2'nci Fıkrasının son cümlesinde yer alan; “ *Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz*” hükmü ile sirkülere dava açılmasının yolu açılmıştır. Kanun hükmünden vergi idaresi tarafından verilen tüm sirkülerler için dava açılabilmesi anlaşılmakta olmasına rağmen Danıştay'ın Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) tarafından mevzuatın açıklanmasına ilişkin yani düzenleyici mahiyette olmadığı ileri sürülerek sirkülerin iptali için açılan dava reddedilmiştir.²⁵ Her ne kadar kanun hükmü ile sirkülerin dava konusu edilebileceği belirtilmiş olsa da kanaatimizce de düzenleyici nitelikte olmayan, mükellefe yapacağı işlemlerde yol gösteren yani açıklayıcı mahiyetteki sirkülerlerin tıpkı özelgeler gibi doğrudan iptal davasına konu edilmesi mümkün değildir. Zira vergi idaresinin bir konuda açıklama yapması tek başına icrai nitelikte bir işlem değildir.

Kanun hükmünün uygulanmasına ilişkin tebliğ ve sirkülerde yapılan değişiklik sonucunda yeni görüşü bildiren tebliğ ve sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olur, yayımlanan yeni tebliğ veya sirküler geçmişe uygulanmaz.²⁶ Yani sirküler ile açıklama yapılan bir hususa ilişkin değişiklik yapıldığında önceki sirkülere göre işlem tesis eden mükelleflere ceza kesilmeyeceği, gecikme faizi hesaplanmayacağı gibi geçmiş işlemlere yönelik vergi aslında aranmayacaktır. Bu durumda sirkülerler vergi, ceza ve gecikme faizi yönünden vergi idaresini de bağlamaktadırlar.

3.3.1.3 Günümüzde özelgelerin bağlayıcılığı

Çalışmamızın üçüncü bölümünde özelgelerin bağlayıcılığının tespitine ilişkin hususlara yer verilmiştir. Özelgelerin günümüzde bağlayıcılığına ilişkin değerlendirme yapılabilmesi için VUK'un 413²⁷, 369²⁸ ve 140'ıncı²⁹ maddelerinde yapılan değişikliklerin ve 425 nolu tebliğ ile 63 nolu sirkülerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

²⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2011/560 k.2013/114, T.27.03.2013

²⁶ VUK 369/2

²⁷ Mükelleflerin izahat talebi

²⁸ Yanılma ve görüş değişikliği

²⁹ İncelemede uyulacak esaslar

Mükellefin izah talebine ilişkin kanun maddesinde yapılan değişiklikler özelgelerin bağlayıcılığını tek başına etkilememiştir. Ancak özelgelere aykırı inceleme raporu düzenlenemeyeceği ve işleme konulamayacağına, inceleme elemanlarının inceleme sürecindeki mükellefe verilen özelgenin yanı sıra aynı mahiyette olan en güncel özelgeyi de dikkate alacağına ilişkin düzenlemelerin yapılması dikkate alınarak özelgelerin bağlayıcılığına ilişkin değerlendirmeler aşağıda yapılmıştır.

Özelgelerin İnceleme elemanı açısından bağlayıcılığı;

Vergi incelemesi yapmaya yetkililerin özelgelere uygun olmayan raporlarının RDK'lar tarafından işleme konulamayacağına ilişkin hüküm ile özelgeler de sirküler gibi inceleme elemanını bağlayıcı niteliğe kavuşmuştur.

Zira değişiklikten önce vergi inceleme elemanları özelgelere aykırı rapor düzenleyebiliyor iken; yapılan düzenlemeden sonra gerek inceleme yapılırken gerekse rapor değerlendirme aşamasında özelgelerin kanuna aykırı (yanlış) olduğunun tespit edilmesi halinde doğrudan özelgeye aykırı rapor düzenleyemeyecektir. Zira bir özelgenin yanlış olduğunun tespiti, ilgili özelgenin beş üyeden (İki özelge oluşturma komisyon üyesi ve üç MRDK üyesi) oluşan komisyonda görüşülüp karar bağlanması ile mümkündür. Komisyonun kararı hem RDK'yı hem de inceleme elemanını bağlar. Yani inceleme elemanı her ne kadar özelgenin yanlış olduğunu iddia etmiş olsa da, komisyon tarafından özelgenin doğru olduğu kararı alınmış ise inceleme elemanı özelgeyi doğru kabul ederek, raporunu düzenlemek zorundadır.

Burada dikkate edilmesi gereken bir diğer hususta inceleme elemanlarınca yanlış bulunan özelgelerin görüşüldüğü komisyonda GİB'in özelge oluşturma komisyonundan üyenin de bulunmasıdır. Komisyonda özelge oluşturma komisyonundan da üye bulunması özelge sistemindeki merkezileşmenin yani özelgelerin tek elden verilmesine ilişkindir. Böylece bir özelge hakkında verilecek hüküm yine özelgeyi veren komisyonun da bilgisi dâhilin de olacaktır.

İnceleme elemanının vergi inceleme sürecinde ve RDK üyelerinin rapor değerlendirme aşamasında varsa konu, kapsam ve mevzuat açısından incelenen mükellef ile aynı durumda olan tüm mükelleflere uygulanabilecek durumdaki son özelgeyi de dikkate alacağı; son yani güncel özelgenin GİB (konu, kapsam ve mevzuat yönünden aynı konuda ise Defterdarlık) tarafından verilen özelge olması gerektiği vergi idaresi tarafından açıklanmıştır. Özelge mükellefin kendi isteği üzerine verilen ve sadece izahı alan

mükellefi ilgilendiren bir açıklama iken; aynı hususu içeren daha sonraki tarihli başka özelgenin varlığı halinde inceleme elemanlarınca en güncel özelgenin de dikkate alınacak olmasına ilişkin düzenlemenin güncel (konuya ilişkin en son) özelgeleri sirküler niteliğine büründürdüğünü söylemek mümkündür. Bu nedenle inceleme usul ve esaslarına ilişkin 6009 sayılı kanunda yapılan değişiklik sonrasında inceleme elemanlarının özelgelere bağlı olduğu, komisyonca karar verilmediği sürece özelgelerin yanlış olduğu gerekçesiyle özelgelere aykırı rapor düzenleyemeyeceği açıktır. Şöyle ki; Mükellef Selim'in bir hususa ilişkin vergi idaresinden talep ettiği özelgenin 30.07.2021 tarihinde verildiğini, ancak aynı (konu, kapsam ve mevzuat olarak) hususta 28.01.2025 tarihinde başka bir mükellefe bir özelge daha verildiğini, mükellef Selim'in 01.02.2025 tarihinde vergi incelmesine başlanıldığı düşünüldüğünde, inceleme elemanının 28.01.2025 tarihinde verilen özelgeyi de dikkate alacağı açıktır. Buna göre vergi idaresinin en güncel özelgeyi, incelemesi devam eden mükellefin şahsına verilmiş önceki tarihli özelden önemli gördüğü anlaşılmaktadır.

VUK'un 369. Maddesinin 1. Fıkrasındaki

“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.”

hükme göre özelge ile mükellefe yanlış izahat verilmesi veya bir kanun hükmünün uygulanma tarzının değişmesi durumunda ceza kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Kanun hükmünden “vergi aslı” tarh edileceği açıkça anlaşılmaktadır. Ancak inceleme elemanın başka mükellefe verilen ve aynı durumda olan tüm mükelleflere uygulanabilecek son güncel özelgenin dikkate alınması dolayısıyla mükellefe verilen özelgenin uygulama tarzında değişiklik olması veya yanlış verilmiş olması durumunda 369'uncu maddesinin hangi fıkrasının uygulanacağı ortaya konulmalıdır. Zira inceleme elemanının güncel özelgeye göre inceleme raporu düzenlemesi durumunda, kendine özelge verilen mükellefe (gerekliyse) vergi tarh edilip edilmeyeceği net değildir. Konuya ilişkin kanun koyucu tarafından herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Ancak “yanlış izahat” mükellefin isteği üzerine verilen özelge de ki yorumun yanlış olması yani özelge ki yorumun baştan hatalı olması anlamındadır. Buna göre özelge ilk verildiği andan itibaren hatalı olduğundan vergi aslı tarh edilmektedir. Ancak inceleme elemanlarının varsa güncel özelgeyi dikkate almaları durumunda güncel özelgenin sirküler hükmünde değerlendirilerek, sirküler ile kanaat ve görüş değişmiştir (369/2)

hükmüne göre vergi aslı, ceza ve gecikme faizi hesaplanmayacağına uygun olacağı görüşündeyiz. Burada özelgenin sirküler hükmünde olduğunu ve buna göre görüş değiştiğini söyleyebilmemiz için inceleme sürecinde mükellefe verilen özelge dışında aynı hususta güncel özelge bulunması gerektiği açıktır.

Son özelgeye göre işlem tesis edilmesi durumunda mükellefin yazı ile kendine verilen özelge de yapılan açıklamanın bir hükmü olmadığı tabiidir. Tebliğ ile inceleme sürecinde son güncel özelgeye önem verildiği ve buna uygun inceleme raporu düzenleneceği belirtildiğinden mükellefin kendine verilen özelgenin önemini yitirdiği anlaşılmaktadır.

Mükellefin isteği üzerine kendisine verilen özelge var ve konuya ilişkin başka özelge yoksa inceleme elemanı özelgeye uygun rapor düzenleyecek ya da özelgenin hatalı (yanlış izahat verilmiş) olduğuna karma komisyon tarafından karar verilmesi halinde özelgeye aykırı rapor düzenleyebilecektir. Ancak burada dikkate edilmedir ki mükellefe verilen özelgenin yanlış olduğu, kendisine verilen özelge dışında konuya ilişkin güncel özelge olmadığının tespitinde ceza kesilmeyecek, gecikme faizi hesaplanmayacak ancak vergi aslı mükelleften aranacaktır. Zira mükellefe verilen özelge dışında güncel özelge yoksa ve sirkülerle de kanaat ve görüş değişmemişse Vuk 369/1'inci³⁰ maddesine göre işlem yapılacaktır.

Özelgelerin Mükellef açısından bağlayıcılığı;

Yapılan değişikliklerle vergi incelemesi sırasında sıkıntılı bir süreç yaşamamak ve vergi, ceza, gecikme faizi gibi yaptırımlarla karşılaşmak istemeyen mükellefler tarafından, özellikle vergi durumlarına ilişkin güncel özelgelere uygun hareket etmek istenecektir. Yani özelgeler de yer alan açıklamaların uygulanabileceği mükelleflerin güncel özelgeler ile bağlı hale geldiğini söyleyebiliriz.

Özelgelerin Vergi idaresi açısından bağlayıcılığı;

Vergi idaresi tarafından mükelleflere verilen özelgeler de yer alan hususlar ile ilgili ceza ve gecikme faizi yönünden işlem yapamayacaktır yani verdiği özelgeler ile bağlıdır. Aynı konuyla alakalı son güncel özelgeler ile bağlılığı ise dolaylı olup, inceleme elemanı

³⁰ 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.

tarafından dikkate alınarak işlem tesis edilen raporlara ilişkin tarh yetkisi vergi idaresinde olduğundan bahisle güncel özelgelerin de vergi idaresini bağladığı söylenebilir.

Tablo 3.4

Özelge Sistemi Değişiklik öncesi ve sonrası

ÖZELGE SİSTEMİ	
6009 Kanun Öncesi	6009 Kanun Sonrası
Benzer olaylara farklı özelgeler verilirdi.	Benzer olaylara aynı yönde özelge verilmesi sağlandı.
Farklı merciler tarafından özelge verilmekteydi.	Sadece GİB komisyon tarafından özelge verilmekteydi. Konu, kapsam mevzuat yönünden birebir aynı olan özelge talepleri GİB in oluşturduğu ve özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun verilirdi
Özelgeler yalnızca adına özelge verilen mükellef için geçerlidir.	Özelgeler inceleme sürecinde aynı durumda olan tüm mükellefler için geçerlidir.
Özelgeler genellikle kamuoyu ile paylaşılmazdı	Özelgeler internet ortamında yayımlanmaya başladı
Özelge taleplerinin sonuçlanma süresi belirsizdi. Özelge başvuru süreçleri, başvuran mükellef tarafından izlenemiyordu	Özelge başvuru ve tamamlanma süreçleri için otomasyon sistemi kurularak özelge talep eden mükelleflerin başvuru sürecini takip etmesi sağlandı
Özelgeler vergi incelemesine yetkili olanları bağlamıyordu.	Özelgeler dolaylı olarak vergi inceleme elemanlarını bağladı
Özelgelere doğrudan dava açılamıyordu	Özelgelere halen doğrudan dava açılmıyor.
Bağlayıcılık düzeyi düşüktü	Bağlayıcılık düzeyi arttı (Mükellef ve inceleme elemanı açısından)

6009 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeler sonucunda özelge müessesesinde yapılan değişiklikle merkezileşmiş bir özelge sistemi kurulmuş ve tüm özelgeler tek elden ya da merkezden çıkan özelgeye uygun verilmeye başladığından aynı durumda olan kişilere farklı özelgeler verilmemesi mümkün kılınmıştır. Ancak vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında özelgelere de uygun inceleme raporu düzenlemelerine ilişkin yapılan dolaylı değişiklikten sonra, özelgelerin gerek mükellef gerek inceleme elemanları açısından bağlayıcılık düzeyi aynı kalmış ancak bağlayıcılık kuvveti artmıştır.

4 ÖZELGELERİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE BAĞLAYICILIĞI: KURUMLAR VERGİSİ 5/1-E MADDESİ KAPSAMINDA VERİLEN ÖZELGE ÖRNEKLERİ ÇERÇEVESİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Kurumlar vergisi kanunun büyük bir kısmında istisnalar ve muafiyetlere yer verilmiştir. İstisnalar kanunun 5'inci maddesinde yer almakta olup, kanun koyucunun ayrıntıların tamamını kanun ve tebliğ ile düzenleyememesi nedeniyle mükellefler adı gecen istisna hükmünün uygulanmasına ilişkin vergi idaresinden görüş istemektedirler.

Özelgelerin hukuki niteliğinin incelendiği çalışmamızın giriş bölümünde de belirtildiği üzere KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisna hükmüne ilişkin 6009 sayılı kanun hükmü ile yapılan değişiklik öncesinde ve sonrasında çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanan özelgelerin bağlayıcılığı ve hukuki niteliği de dikkate alınarak çalışmamızın bu bölümünde de yer verilen özelgeler üzerinden değerlendirmeler yapılacaktır.

4.1 İstisna Hükmüne İlişkin Açıklama

Kurumlar vergisinin 5/1-e madde hükmünde yer alan istisna hükmünün tarihçesi ile kanun ve tebliğ düzeyinde yapılan düzenlemeler yer verilecektir.

4.1.1 İstisna tarihçesi

Mülga 5422 sayılı KVK'ya 04.01.1984 tarihinde geçici 10. madde olarak eklenmiş, halen yürürlükte olan 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası” olarak hüküm altına alınmış olup, madde hükmünde yer alan istisnanın kapsamı taşınmazlara ilişkin yapılan değişiklik ile daraltılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde müessesenin getiriliş amacı, yıllar içinde yapılan değişikliklere kısaca yer verilerek istisnanın tarihçesi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Çalışmanın bu bölümünde 5520 sayılı KVK da yer alan madde hükmü üzerinden istisna müessesesi açıklanmaya çalışılacaktır. Madde hükmünün son halinde her ne kadar taşınmazla istisna dışı bırakılsa da 15.07.2023 tarihinden önce sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar geçici madde ile istisnadan yararlanmaya devam edeceğinden çalışmamızın bu bölümünde ve diğer bölümlerinde taşınmazlara ilişkin istisna dikkate alınacaktır.

İstisna vergi mevzuatımıza enflasyonist ortamın kurumların satış kararını etkilemesini engellemek için geçici olarak dâhil edilmiştir. Zira aktifte bulunan sabit değerlerinin

enflasyon etkisiyle fiktif olarak çok büyük değer kazanmış olması ve bu kıymetlerin elden çıkarılması durumunda karşılaşılabilecek vergi yükleri kurumların satış kararını etkilemekte, vergi yükü nedeniyle sabit kıymetlerinin satışından kaçınmaları da nakit sıkıntısına sebep olmaktaydı. 33 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nin ilk paragrafında yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere, mülga 5422 sayılı KVK'ya eklenen geçici madde ile kurumların aktiflerinde yer alan kıymetlerin satışı ile elde edilecek kazançları sermayeye eklemeleri durumunda vergi ödemeyecekleri, böylece mali yapıları güçlenecek ve finansman ihtiyaçları karşılanacaktır.

Mevzuatımıza, enflasyonun etkisi altında büyük vergi yükü ile karşılaşmak istemeyen kurumların bağlı değerlerin satışından elde edilen kazancın mali yapıyı güçlendirmek amacıyla kullanılması durumunda vergi dışı bırakılması ile giren müessese geçici olarak dâhil edilmiş olmakla birlikte halen yürürlükte olan 5520 sayılı KVK'nın ilk halinde mükelleflerin bağlı değerlerinin etkin kullanımı ve mali yapının güçlendirilmesi amacıyla sürekli olarak uygulanmak üzere 5. maddede hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde istisnanın amacı, "Kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi" olarak belirtilmiştir. Bu amacı gütmeyen satıştan elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre kurumların istisnadan yararlanabilmesi için satıştan likidite sağlaması ve elde edilen likiditenin atıl sabit kıymete dönüşmemesi gerekmektedir. Yani istisnadan yararlanabilmek için yapılan sabit kıymet satışından para elde edilmesi, elde edilen kazancın ortaklara dağıtılmayıp şirket bünyesinde kalması ya da borçları azaltarak kurumların mali yapılarının güçlendirmesi gerekmektedir. Zira mali yapının güçlendirilmesi, şirketin öz kaynaklarının artırılması veya şirketin borçlarının azaltılması ile mümkündür.

İstisnaya ilişkin düzenleme ile kurumlar vergisine tabi mükelleflerin mali yapılarının güçlendirilmesi amacına kurumlara mali yardımda bulunmak yerine kurumlardan alınacak vergi gelirinden vazgeçilerek ulaşılması hedeflenmiştir.

4.1.2 İstisna düzenlemesi

2006 yılında yürürlüğe giren ve halen güncelliğini koruyan 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri, kurucu

senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlara uygulanan istisna hükmü yer almaktadır.

Kanun koyucu, madde hükmünde yürürlük tarihinden sonra zaman zaman değişiklikler yapmış ancak en köklü değişiklik taşınmazların kademeli olarak istisna dışı bırakılması ile 15.07.2023 yılında yapılmıştır. Böylelikle mülga 5422 sayılı KVK'dan günümüze şartların sağlanması halinde istisna olan taşınmaz satışından elde edilen kazançlar kademeli olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Kademeli olarak vergilendirilme tabiri öncelikle istisna sayılan oranın azaltılması son olarak da 15.07.2023 tarihinden sonra alınan taşınmazların satışından elde edilen kazancın tamamının vergilendirmesi olarak kabul edilebilir. Zira taşınmazların satışından elde edilen kazancın istisna kabul edilen kısmı Kanun'un ilk yürürlük tarihi olan 2006 yılında %75 iken 2017 yılında yapılan değişiklik ile %50 ye indirilmiş ve 2023 yılında "taşınmazlar" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Ancak kanun koyucu taşınmazların istisnasına ilişkin KVK'ya geçici madde bir madde ekleyerek taşınmazlara ilişkin istisnayı kademeli olarak hüküm dışı bırakmaya çalışmıştır.

KVK geçici 16'ncı madde hükmüne göre 15.07.2023 tarihinden önce kurumların sahip olduğu taşınmazların elden çıkarılması durumunda elde edilen kazanç için kurumlar istisnadan yararlanabilecek ancak istisna oranı %50 değil %25 olarak uygulanacaktır.

4.1.3 İstisnadan yararlanabilecek mükellefler

Kanun'un 5/1-e fıkrasında "kurumların" madde hükmünde sayılan iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kazançlarının istisnaya tabi olacağı belirtilmiştir. Kanun lafsına bakıldığında "kurumlar" ifadesinden ayırım yapılmadan tüm kurumlar vergisi mükellefinin anlaşılması yani tam ve dar mükellef ayrımı olmaksızın istisna anlaşılmalı hükmünün uygulanacağı anlaşılmalıdır. Konu ile ilgili 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de istisnadan dar mükellefler de olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanacağı açıklanmıştır.

4.1.4 İstisnaya konu olabilecek iktisadi kıymetler

5520 sayılı KVK'nın ilk halinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların istisna hükmünden yararlanabileceği belirtilmiş, 15.07.2023 tarihinde yapılan değişiklikten sonra "taşınmazlar" madde hükmünden çıkarılmış, ancak yine aynı

kanuna eklenen geçici madde ile 15.07.2024 tarihinden önce alınan taşınmazların elden çıkarılmasında istisna uygulanabileceği belirtilmiştir. Ayrıca 08.04.2022 tarihinde madde hükmüne “bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma payları” da eklenmiş, buradan elde edilen kazançlar içinde istisna hükümlerinin uygulanması mümkün kılınmıştır.

KVK’da yapılan değişiklik ile her ne kadar madde hükmünden taşınmazlar çıkarılmış olsa bile geçici madde değişiklik öncesi aktifte bulunan taşınmazların istisnadan yararlanacağını belirttiği için çalışmamızda taşınmazlara ilişkin bilgilere de yer verilecektir. Zira çalışmamız dördüncü bölümünde KVK 5/1-e madde hükmüne ilişkin özetler analiz edilecek olup Hazine ve Maliye Bakanlığının 5/1-e kapsamında taşınmazların istisnasına ilişkin çok sayıda özet mevcuttur.

Çalışmamızın temelini “Türk vergi sisteminde özetlerin yeri ve önemi” oluşturduğundan istisnaya konu iktisadi kıymetlere ilişkin bilgiler çok detaylandırılmayacaktır.

4.1.5 İstisnaya ilişkin şartlar

KVK 5/1-e maddesinde yer alan istisna, kurumların belirli şartları yerine getirmeleri durumunda kanun hükmünde sayılan iktisadi kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançları vergi avantajına dönüştürmelerini sağlar. Kanun hükmünde genel hatlarıyla istisnadan yararlanılması için gerekli şartlar yer almakta olup 1 seri no’lu KVK genel tebliğinde şartlara ilişkin detaylı bilgilere ve örnekler yer verilmiştir.

Kurumların istisnadan yararlanabilmesi için iktisadi kıymetlerin satışında sağlaması gereken şartlar şunlardır:

4.1.5.1 İki tam yıl süre ile aktifte bulundurma şartı

İstisna uygulamasına konu olabilecek iktisadi kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle kurum aktifinde bulunması gerekliliği kanun metninde yer almakta iken hem Kanun’un gerekçesinde hem de 1 seri no lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin de bu süre 730 gün olarak belirtilmiştir. Buna göre 6 Nisan 2021 yılında aktive kaydedilmiş taşınmaz/iştirak senedi/rüşhan hakkının 6 Nisan 2023 tarihinde dâhil olmak üzere elden çıkarılması durumunda yapılan satıştan elde edilen kazançta istisna hükümleri uygulanabilecektir.

İki tam yıl süre elde bulundurma şartı hakkında gerek taşınmazlara ilişkin gerekse diğer istisnaya konu kıymetlerin iktisap tarihlerine ilişkin özellikli durumlar tebliğde açıklanmıştır.

4.1.5.2 Satış kazancının beş yıl boyunca fon hesabında tutulması

Kanun'da istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı hüküm altına alınmış olup kanun lafzından satışın yapıldığı zamanda bedelin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın istisnadan yararlanılabileceği anlaşılmaktadır. Ancak satış bedelinin en geç satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tamamen tahsil edilmesi gerekir. Satış tutarının en geç iki yılın sonunda tahsil edilmemesi 5/1-e istisnasının amacına uygun olmayacaktır. Zira müessesenin getiriliş amacı bağlı değerlerin etkinliğinin sağlanarak kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi iken satışı yapılan bir kıymetin bedelinin tahsil edilmemesi bu amaca ters düşecektir.

İktisadi kıymetin satışından elde edilen kazancın vergiden istisna edilebilecek kısmının pasifte öz kaynaklar kısmında bir fon hesabında (genellikle 549 Özel Fonlar hesabı) tutulması gerekmektedir. İstisnadan yararlanabilmesi için vergiden istisna edilen kazanç kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar sermayeye ilave dışında fon hesabında tutulması zorunludur. Sermayeye ilave dışında her ne sebeple olursa olsun fon hesabından çekilen tutar istisnadan yararlanamayacaktır. Ayrıca kanun koyucu tasfiye durumunda istisna Sartlarının ihlal edildiğini, tasfiye/birleşme durumunda ise istisna şartlarının birleşilen şirkette devam edeceğine ilişkin ifade etmiştir.

İstisna hükümlerinin ihlal edilmesi durumunda istisna dışı bırakılan kazanç dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi tahakkuk ettirilecektir. VUK 'un 341. maddesinde vergi zıyaı, "Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı Kanun'un 344. maddesinde vergi zıyaına neden olduğunda mükellef/sorumluya bir kat vergi zıyaı cezası kesileceği belirtilmiştir. Buna göre istisna hükümlerinin ihlal edilmesi durumunda verginin geç tahakkuk ettirilmesinden dolayı mükellef/sorumluya istisna tutarı kadar vergi zıyaı cezası kesilecek ve vergi üzerinden gecikme faizi hesaplanıp tarh edilecektir.

4.2 İstisna Hükümüne İlişkin Özelge Örnekleri

Mükellefler bir kanun hükmünün uygulanması sırasında açık olmayan, tereddütte düştükleri konular ile ilgili vergi idaresinden görüş almak suretiyle işlem yapmak isterler. Zira mükellefin vergi kanunlarında açık olmayan bir kanunu yorumlaması sonucunda ileride vergi, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi gibi yaptırımlarla karşı karşıya kalabileceğiden, gelecekte yaptığı işlemle ilgili nelerle karşılaşabileceğini bilmek ister. İşte KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmak isteyen mükelleflerde yapacakları işlemin istisna şartlarını taşıyor olup olmadığı konusunda şüpheyne düştüğünde vergi idaresinden kendilerinin karşılaştığı vergisel duruma ilişkin olayı yorumlamasını ve bunu bir yazı yani özelge ile bildirmesini isterler.

Çalışmamızın bu bölümünde özelgelerin hukuki niteliğinin değişmesi ve bağlayıcılığı 5/1-e maddesinde yer alan istisna nedeniyle verilen özelgeler dikkate alınarak değerlendirilme yapılacaktır.

4.2.1 Limited şirkete dönüşen şahıs işletmesinin aktifindeki binaların satışında istisna (26.08.2022 tarih ve 61504625-130 / 8392-56434 sayılı özelge)

Gerçek usule tabi şahıs işletmesinin nev'i değiştirilerek limited şirkete dönüşeceği belirtilmiş, şahıs işletmesinin aktifinde yer alan taşınmazın limited şirkete dönüşme sonrasında iktisap tarihi olarak hangi tarihin esas alınacağına ilişkin görüş istenmiştir.

Mükellefe verilen özelgede 5/1-e maddesinin istisna tutulacak kısmına ilişkin madde hükmü yazılmış olup 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi" başlıklı bölümünden de yer alan açıklamaya yer verilmiştir. Bu açıklamaya göre KVK'nın 19'uncu ve 20'nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak normlar hiyerarşisinde konuya ilişkin kanun ve tebliğde şahıs işletmelerinin devrine ilişkin herhangi bir düzenleme olmadığından şahıs işletmesinin kül halinde limited şirkete devredilmesinin KVK 19'uncu ve 20'nci madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle limited şirketin aktifine kaydedilen

taşınmazın tapuda söz konusu şirket adına tescil edildiği tarihin, iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiğine ilişkin özelge verilmiştir.

Özelgeye ilişkin değerlendirme

Özelgenin 26.08.2022 tarihinde yani 6009 sayılı kanun ile yapılan kapsamlı değişiklikten sonra verildiği anlaşıldığından değerlendirme yapılırken değişikliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

Özelge ile izah verilen işlemin yapıldı yılda vergi incelemesi yapılması halinde gerek inceleme elemanı gerek rapor değerlendirme komisyonu üyeleri özeldeleri dikkate alarak işlem yapacaklardır.

Verilen bu özeldeden sonra konu, kapsam ve mevzuat yönünden aynı mahiyette olan başka bir özelge verildiğini ve bu özelge ile iktisap tarihine ilişkin, idarenin farklı izah verdiğini varsayalım. Bu durum da mükellefe verilen özelge değil, güncel özelge dikkate alınarak inceleme raporu düzenlenecektir. Ancak güncel özeldeye işlem yapıldığı ve güncel özelge mükellefe verilen özeldeyi, sirküler mahiyetine geçip, hükümsüz kıldığı için kanaatimizce geçmişte özeldeye dayanılarak yapılan işleme yönelik vergi aslı da aranmamalıdır. Çünkü son güncel özeldenin sirküler gibi değerlendirilmesi gerekmektedir.

4.2.2 Okul inşası için alınan arsanın satışının vergisel durumu (15.06.2020 tarih ve 84974990-130[KDV-1/İ/17-2020/21]-E.155653 sayılı özelge)

Ana sözleşmesinde "inşaat taahhüt işleri yapmak veya yaptırmak, emlak komisyonculuğu yapmak" ifadelerine yer verilmesine rağmen bu faaliyetleri yapmadığı ana faaliyet konusu okul ve yayıncılık olan, bugüne kadar alınan gayrimenkullerin ana faaliyet kapsamında alınmış ve kullanılmış olan şirketin okul inşa etmek üzere 2008 ve 2010 yılında taşınmaz hissesi satın aldığı ve aynı parselde Milli Emlak Müdürlüğüne ait bulunan taşınmaz için de irtifak hakkı tesis ettirdiği, belediyeden gerekli izinlerin alınamaması nedeniyle inşaatı başlanamadığı ve tesis edilen irtifak hakkının iptal edilmesi nedeniyle okul inşaatı için alınan arazinin satılmasında KVK 5/1-e kapsamında istisna hükümlerinden yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

Özeldede 5/1-e maddesinin şartlarından bahsedilmiş menkul kıymet ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazları

istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisnaya konu olmayacağı belirtilmiştir. Yani taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğrasan firmalar diğer şartları sağlasalar bile istisna hükmünden yararlanamayacaktır.

Yapılan açıklamalara göre şirketin okul inşa etmek üzere satın alındığı ancak belediyeden gerekli izin alınmadığı için okul inşaatına başlanılamayan ve âtil hale gelen taşınmazın iktisap tarihinden bugüne kadar taşınmaz ticareti veya kiralanmasına konu edilmemiş ya da bu amaçla iktisap edilmemiş olmak kaydıyla, satışlarından elde edilen kazanç KVK'nın 5 /1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanabileceği yönünde özelge verilmiştir.

Özelgeye ilişkin değerlendirme

Özelgenin 15.06.2020 tarihinde yani özelgeye ilişkin kapsamlı değişiklikten sonra verildiği anlaşıldığından değerlendirme yapılırken değişikliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

Özelge ile istisna hükmünden yararlanılmayacağı belirtilmiştir. Mükellefin istisna hükmünden yararlanmamamsı gerekmektedir. Mükellefin yaptığı işlemin vergi idaresince istisna olarak kabul edilmeyeceğine yönelik hareket etmesi gerekmektedir. Zira ilgili yılda vergi incelemesi yapılması halinde gerek inceleme elemanı gerek rapor değerlendirme komisyonu üyeleri konuya ilişkin güncel özelge olmaması halinde mükellefe verilen özelgeyi dikkate alarak değerlendirme yapacaklardır.

4.2.3 İştirak hisseleri ile tersane alanına ilişkin yatırım harcamalarının satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi (09.11.2016 tarih ve 9044742-KDV.17-201021 sayılı özelge)

Şirket aktifinde kayıtlı bulunan (en az iki tam yıl süreyle) A.Ş. hisselerinin yanı sıra bu A.Ş. tarafından hissedarlarına tahsis edilen tersane alanına firma tarafından yatırım harcaması yapıldığı ve yapılan bu yatırım harcamalarının satılmasından elde edilen kazancın %75'lik kısmına kurumlar vergisi istisnası uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin vergi idaresine görüşü sorulmuştur.

Mükellefe verilen özelgede 5/1-e maddesinin istisna tutulacak kısmına ilişkin madde hükmüne yer verilmiş, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma" başlıklı bölümündeki açıklamaya yer verilmiştir. Bu açıklamaya göre iştirak hisselerinin istisnadan yararlanabilmesi en az iki tam yıl (730

gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması yani kurumun iştirak hisselerine iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Sonuç olarak aktifte iki yıl bulundurulmuş A.Ş. hisse senetlerinin satışından elde edilen kazanç KVK 5/1-e istisna hükmünden yararlanabilecektir. Ancak A.Ş. tarafından tahsis edilen tersaneye yapılan yatırımın satışının istisna hükümlerinden yararlanması mümkün olmadığı yönünde özelge verilmiştir.

Özelgeye ilişkin değerlendirme

Özelgenin 09.11.2016 tarihinde yani özelgeye ilişkin kapsamlı değişiklikten sonra verildiği anlaşıldığından değerlendirme yapılırken değişikliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

Özelge ile mükellefin yapacağı işlemin bir kısmı istisna olarak değerlendirilmişken bir kısmı için istisna olmadığına ilişkin izahat verilmiştir. Mükellefin kendine verilen özelgeye uygun hareket etmesi durumunda vergi idaresi yanlış izahat verdiğini veya uygulama tarzına ilişkin içtihadın değiştiğini söylemediği sürece özelgeye uygun davranan mükellefe vergi tarh edilmeyecek, ceza kesilmeyecek ve gecikme fazii hesaplanmayacaktır. Ancak ilgili döneme ilişkin mükellefin vergisel işlemlerinin incelemeye alındığını varsayarsak mükellefe verilen özelgeden başka özelge olmaması durumunda ve özelgenin sıhhati hakkında da ileri sürülen bir iddia olmadığı sürece özelgeye uygun davranan mükellef korunacaktır. Yani inceleme elemanın özelge yanlıştır diyerek aksine bir görüşte rapor yazması mümkün değildir. İnceleme elemanın özelgeye aykırı rapor yazması yalnızca karma komisyon tarafından özelgenin yanlış olduğuna karar verilmesi ile mümkündür.

4.2.4 Şirket aktifinde kayıtlı olan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın vergilendirilmesi (20/05/2020 tarihli özelge)

Tekstil sektöründe faaliyet göstermekte ve tapu kayıtlarında arsa niteliğinde görünen 2 yıl süreyle aktifte yer alan fabrika binası bulunan şirketin, kiralamaya konu etmediği fabrika binasının 21.01.2020 yılında satıldığı belirtilmiş olup satıştan elde edilen kazancın %50 sinin KVK 5/1-e madde hükmünden yararlanmasının mümkün olup olmadığına ilişkin görüş talep etmiştir.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan yani

Arsa olarak görünen ancak şirket tarafından fabrika olarak kullanılan binanın tapuda şirket adına tescil edilmesinden sonra satılırsa, iki yıl elinde bulundurma sürecinin başlangıç tarihi kurum adına tapuya tescil tarihidir. Ancak fabrika binası kurum adına tapuya tescil edilmeden önce kullanılmaya başladıysa ve bu durum resmi belgelerle kanıtlanabiliyorsa bina olarak kullanılmaya başlanan tarih iki yıllık sürenin başlangıcı olarak kullanılır.

Özelgeye ilişkin değerlendirme

Mükellefin fabrika binasını özelge talep formu tarihinden önce sattığını bildirmiştir. Mükelleflerin izah talebine ilişkin yönetmeliğe göre başvuru merciinin durumu mükellefe yazılı olarak bildirmesi ve özelge vermemesi gerekmektedir. Ancak özelge vermesi de vergi idaresini verdiği bu özelge ile bağlamayacağı kanaatindeyiz. Zira özelge ile tereddütte düşülen ve henüz gerçekleşmemiş bir vergi uygulamasına ilişkin izah istenebilecektir. Ancak her ne kadar adı geçen özelge, talepte bulunan mükellefi bağlamayacak olsa da konuya ilişkin güncel özelgenin ise, aynı hukuki mahiyette işlem yapmış ve inceleme sürecinde olan mükellefi bağlayacağı ortadadır.

Şirketin aktifinde iki yıl süreden fazla kayıtlı olan işletme binasının şirket ortağının eşine satılmasında kurumlar vergisi yönünden vergilendirilip vergilendirilmemesi hakkında görüş talep edilmiştir.

Şirkete verilen özelge de 5/1-e madde hükmüne ilişkin temel şartlar belirtilmiş, ayrıca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümlerine de yer verilmiştir. Şirketin aktifinde kayıtlı bulunan işletme binasının ortağın eşine satışında emsallere uygun bir bedel ile satılması gerekmektedir. Ortağın eşine yapılan satıştan elde edilen kazancın emsale uygun olan kısmının istisna hükmünden yararlanacağı; satış bedelinin emsale uygun bedelden fazla olması durumunda aradaki farkın istisna hükmünden yararlanmayacağına ilişkin özelge verilmiştir.

Özelgeye ilişkin değerlendirme

Özelgenin 11.06.2018 tarihinde yani özelgeye ilişkin kapsamlı değişiklikten sonra verildiği anlaşıldığından değerlendirme yapılırken değişikliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

Eşine fabrika binasını satan mükellefin emsale uygun kısım için istisna hükmünden yararlanabileceğine ilişkin izah verildiğinden, mükellef izaha uygun hareket edip kazancın bir kısmını istisna edebilir ancak seçimlik hak olarak istisna etme yedebilir. Yani mükellefin ilgili özelgeye uygun işlem tesis etmemesi vergi zıyana sebep olmadığı için eleştiri konusu yapılmayacaktır.

Mükellefin işlem yılının vergisel yönden hesap ve işlemlerinin incelendiğini ve konuya ilişkin güncel özelgenin olduğunu, güncel özelge ile eşe satılan fabrika binasından elde edilen kazancın tamamına istisna hükmünün uygulanmayacağına ilişkin özelge verildiği varsayıldığında; özelgenin doğru olduğunu düşünerek hareket eden inceleme elemanı ve RDK üyeleri son özelgeyi dikkate alacaktır.

Mükellefe verilen özelge kazancın istisna olduğu yönünde verildiğinden mükellef kazancı istisna olduğunu dikkate alarak vergisel ödevlerini yerine getirmiştir. Bu durumda kendine verilen özelgeye göre hareket eden ancak son özelgeye göre incelemesi tamamlanan mükellef için ceza kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı hususu kesin iken vergi aslı aranıp aranmayacağı net değildir. Ancak kanaatimizce bu durumda mükelleften vergi aslının da aranmaması gerekmektedir. Zira güncel özelgenin inceleme elemanınca dikkate alınması ile özelge özel olmaktan çıkıp genel bir açıklama olmaktadır ki Türk vergi sisteminde aynı durumda olan kişilere yapılan açıklamanın sirküler olduğu açıklanmıştır. Sirkülerdeki açıklamanın bir başka sirküler ile değiştirilmesi halinde mükelleften vergi aslı aranmayacağı yani güncel sirkülerin geçmişe yürümeyeceği

varsayımı ile özelge adını taşısa bile mahiyeti sirkülerle aynı duruma gelen özelgeler ile yapılan değişiklikten dolayı vergi aslı aranmaması gerektiği görüşündeyiz.

4.2.6 Organize Sanayi Başkanlığınca şirkete tahsis edilen henüz tapusu alınmamış arazinin, tapu tescil belgesinden sonra satılması (28.8.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e sayılı özelge)

Organize Sanayi Başkanlığınca 21/11/1998 tarihinde tahsis edilen şirkete tahsis edilen, şirketinizce iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanıldığı ancak henüz tapusu alınmamış arazinin, tapu tescil belgesinden sonra satılmasının 5/1-e maddesinde yer alan istisna hükmü karşısındaki durumu sorulmuş olup, şirketinizce üretime geçilmiş olması, arsa üzerinde bina inşaatına başlanması veya tesisler kurulması, arsanın depo, garaj gibi kullanılmış ise fiili kullanımın ispat edilmesi koşulu ile kazancın 5/1-e madde hükmünden yararlanabileceği yönünde özelge verilmiştir.

Özelgeye ilişkin değerlendirme:

Özelgenin 28.8.2007 tarihinde yani henüz özelgeye ilişkin kapsamlı değişiklik yapılmadan önce verildiği dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Özelgeye göre Organize Sanayi Başkanlığınca mükellef kuruma tahsisi edilen arsanın fiilen kullanılmasının ispatı ile tapuya tescilinden sonra satılmasın da istisna uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda vergi idaresinin içtihadı değişse ya da yanlış izahat vermiş yani işlemin istisna olmadığı kanaatine sonradan varsa dahi ceza kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Ancak vergi aslı mükelleften aranacaktır.

2010 yılı öncesinde inceleme elemanları özelge ile bağlı olmadığından özelgeye konu işlemin yapıldığı döneme ilişkin vergi incelemesi yapılması durumunda ise inceleme elemanı mükellefe verilen özelgeye raporunda yer verecek ancak özelgeye aykırı vergi inceleme raporu da düzenleyebilecektir. Zira özelgenin hatalı olduğuna ilişkin müfettişin görüşü yeterliydi.

5 SONUÇ

Türk vergi sisteminde mükellefin ve tebliğ ile sayılanların, kendi vergi durumları hakkında, vergi kanunlarının uygulanması sırasında şüpheli buldukları ve tereddütte düştükleri hususlara ilişkin idareden görüş istemesi özelge müessesesi olarak bilinmektedir. Özelge kavramına kanun hükmünde ilk kez 2010 yılında yer verilmiş olmasına rağmen mükellefin izah talep etme hakkı 1950 yılından itibaren vergi mevzuatımızda yer almaktadır. 2010 yılına kadar küçük değişikliklerle vergi mevzuatında ilk hali ile yer alan özelge müessesesi, 6009 sayılı kanun ile kapsamlı değişikliğe uğramıştır.

Özelgeler 2003 yılına kadar, yalnızca özelge verilen mükellefin, özelgeye uygun işlem yapması durumunda müeyyidelere (ceza) karşı korunmasını sağlar. Yani vergi idaresi verdiği özelge ile bağlıydı. Vergi idaresinin özelge ile bağlı olması verdiği özelgeye göre işlem tesis etmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi idaresinin yanılma ve görüş değişikliği durumunda mükellefe ceza kesemeyecek ancak vergi tarh edilecek ve gecikme faizi hesaplayabilecekti. Farklı mercilerin özelge verme yetkisi bulunduğundan aynı konuya ilişkin farklı özelgeler verilebilmekteydi. Ayrıca mükelleflerin daha önce verilen özelgelere ulaşması da mümkün değildi. Bu da mükellefin vergi idaresine güvenini sarsmakta ve vergiye gönüllü uyumunu engellemekteydi.

Özelge müessesesine ilişkin 2010 yılında 6009 sayılı kanunla mükellefin izah talebine ilişkin kanun hükmünde yapılan değişikliğin yanı sıra vergi incelemelerinde uyulacak esasların yer aldığı kanun hükmünde de değişiklik yapılmış olup, yapılan değişiklikler ile özelgelerin bağlayıcılığı kuvvet olarak artmıştır.

İzah talebine ilişkin kanun hükmünde yapılan değişiklikler ile mükelleflerin izah talepleri Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulacak komisyon tarafından verilen özelgeler ile karşılanacak olup, özelge verme işlemi tek elden yapılarak, merkezileştirilmiştir. Merkezîleşme ile aynı konuda farklı özelgelerin verilmesinin önüne geçilmiştir. Özelge taleplerine ilişkin sürecin izlenebileceği ve verilen özelgelerin yayımlanması ile şeffaflık sağlanması için Özelge Otomasyon Sistemi kurularak, GİB internet sayfasında özelgeler yayımlanmaya başlanmış olup, mükelleflerin daha önce merkezden verilen özelgelere de ulaşabilmeleri mümkün kılınmıştır.

Vergi incelemelerinde uyulacak esaslara ilişkin kanun hükmünde yapılan değişiklikte inceleme elemanlarının raporlarını yazarken özelgeleri dikkate almalarına ilişkin

düzenleme yapılmamış olmasına rağmen, rapor değerlendirme komisyonlarının raporları işleme koyabilmeleri için özelgelere uygunluğunun denetlenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde inceleme elemanlarının da özelgelere aykırı rapor yazamayacağı anlaşılmaktadır. Zira inceleme elemanı tarafından yazılan raporun işleme konabilmesi RDK tarafından raporun uygun bulunması ile mümkün olduğundan inceleme elemanları da özelgelerle bağlı hale gelmiştir.

İnceleme elemanının özelgelerle bağlı hale gelmesi, özelgelere aykırı rapor düzenleyemeyeceği anlamına gelmez. Yürürlükte ki mevzuata göre özelgelere kaşıt görüşte rapor tanzim edebilirler. Ancak bunun için iki üyesi özelge verme komisyondan üç üyesi merkez rapor değerlendirme komisyondan gelen üyelerin oluşturduğu karma komisyon tarafından özelgenin hatalı olduğu kararının verilmesi gerekmektedir. Bu durumda inceleme elemanı özelgeye aykırı rapor düzenleyebilir. İnceleme elemanları önceleri bir özelgenin yanlış olduğu kanaatine vardığında doğrudan verilen özelgeye aykırı rapor düzenleyebiliyorlardı. Ancak yapılan değişiklikte inceleme elemanlarının özelgelerin hukuka aykırı, yanlış olduğu gerekçesiyle merkezileşmeden uzaklaşmamak için doğrudan (kendi kararları ile) özelgeye aykırı rapor düzenlemeleri engellenmiştir.

Özelgenin vergi idaresinin bir yorumu, açıklaması olduğu düşünüldüğünde; her inceleme elemanını veya rapor değerlendirme komisyonunun kendi yorumu ile verilen özelgeye ilişkin değerlendirme yapması sonucunda özelgeler merkezileşmeden uzaklaşacak ve mükellefin idareye güveni sarsılacaktır. İnceleme elemanı doğrudan yani kendi kararı ile özelgeye aykırı rapor düzenleyemeyecek olsa da bu verilen bütün özelgelerin doğru olduğu anlamına gelmeyecektir. Yalnızca özelgelerin merkezileşme sürecine uygun olarak özelgelerin hatalı olduğu tespit edilebilecektir ki kanun koyucuda inceleme veya rapor değerlendirme aşamasında hatalı olduğu düşünülen özelgelerin karma bir komisyon tarafından görüşülüp, özelgenin durumunun karara bağlanacağı ve verilen kararın gerek inceleme elemanı gerek RDK üyelerini bağlayacağını belirtilmiştir. Buna göre inceleme elemanının hatalı bulduğu bir özelge karma komisyonca hatalı bulunmaz ise özelgenin hukuka uygun olduğu kabul edilerek rapor düzenlenmesi veya değerlendirme yapılması gerekmektedir. Burada özelge yokmuş gibi davranılması da mümkün değildir. Zira kanun gereği RDK üyelerince inceleme raporlarının özelgeye uygunluğunun denetlenmesi nedeniyle kanunda açıkça belirtilmese de inceleme elemanları da rapor tanzim ederken özelgelere bağlıdır.

6009 sayılı kanunun özelgeler ile ilgili getirdiği en büyük yeniliğin inceleme sürecinde özelgelerin dikkate alınması olduğunu söyleyebiliriz. Konuya ilişkin kanun hükmünün yanı sıra tebliğler ve sirkülerle de düzenlemeler yapılmıştır. İnceleme elemanlarının inceleme ve RDK üyelerinin değerlendirme sırasında dikkate alacağı özelgelerin yalnızca mükellefe verilen özelge ile sınırlı kalınmayacağı varsa güncel (en yakın tarihli) özelgenin de dikkate alınması gerektiği tebliğ ile düzenlenmiştir. Tebliğ ile yapılan bu düzenleme sorunları da beraberinde getirmektedir.

İstisna hükmünden yararlanabileceğine ilişkin özelge verilen mükellef hakkında, özelgeye göre işlem yaptığı yılın hesap ve işlemlerinin incelemeye alındığı varsayımı ile aşağıda değerlendirmeler yapılmıştır.

Mükellefe verilen özelge dışında özelge yok, inceleme elemanı özelgeyi doğru buluyorsa; konuya ilişkin eleştirilecek bir husus yoktur.

Mükellefe verilen özelge dışında özelge yok, inceleme elemanı özelgeyi hatalı buluyorsa; ilgili daire başkanlığı aracılığı ile karma komisyonda özelgenin görüşülmesi sağlanır. Özelgeye ilişkin komisyonun verdiği karara inceleme elemanı uyar. İnceleme elemanı komisyonda karara bağlandığı şekliyle özelgeye uygun rapor tanzim eder. Komisyon özelgeyi hatalı bulur yani istisna hükmünden yararlanamaz diye mükellefe verilen özelgeyi değiştirirse, VUK 369/1 hükmü gereğince mükelleften vergi aslı aranır ancak ceza kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Mükellefe verilen özelge dışında güncel özelge var, güncel özelge mükellefe verilen özelge ile aynı ise son özelge dikkate alınarak rapor tanzim edilir. Bu durumda mükellefe verilen özelge ile son özelge aynı olduğu için verilen özelgeye uygun hareket eden mükellef inceleme sırasında korunur. Ancak inceleme elemanı güncel özelgeyi hatalı bulur ise özelge karma komisyonda görüşülür.

Mükellefe verilen özelge dışında güncel özelge var, güncel özelge mükellefe verilen özelden farklı yani “istisna hükmünden yararlanamaz” şeklinde açıklama yapılmış ve inceleme elemanı güncel özelgeyi doğru buluyorsa, VUK’un 369’uncu Maddesinde yanılma ve görüş değişikliğine ilişkin hükme göre (yanlış izah verilmesi veya içtihat değişmesi) mükellefe ceza kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı açıktır. İnceleme elemanınca güncel özelge ile yapılan değişikliğin dikkate alınması durumunda vergi aslına ilişkin ise kanunda netlik yoktur. Ancak kanaatimizce inceleme sırasında en güncel özelgenin dikkate alınmasına ilişkin bir düzenlemenin olması, güncel özelgeyi

özel mahiyetinden çıkarıp genel mahiyete soktuğu yani güncel özelgenin sirkülere dönüştürmektedir. Bu nedenle konuya ilişkin hem mükellefe verilen hem de güncel bir özelgenin varlığı durumunda, son özelgeye göre düzenlenecek rapor da, mükellefin vergisel durumunun VUK 369/2 maddesine göre yani görüş ve kanaatin sirkülerle değişmesi kapsamında değerlendirilip vergi aslının aranmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Kısaca vergi incelemesi veya RDK sürecinde konuya ilişkin sadece mükellefe verilen bir özelgenin varlığı halinde mükelleften ceza, gecikme faizi aranmayacak, vergi aslı aranacak iken; aynı konuya ilişkin güncel özelgenin varlığı halinde özelgelerin sirküler mahiyetinde olduğu kabul edilmeli ve ceza, gecikme faizinin yanı sıra vergi aslının da mükelleften aranmaması gerekir.

İnceleme sürecinde özelgelerin dikkate alınacak olması ve özelgelere ilişkin son kararın karma komisyon tarafından verilmesi, özelgelerin inceleme elemanları üzerinde bağlayıcılığını artırmıştır. Herhangi bir yaptırımla karşılaşmak istemeyen mükellefler de güncel özelgeye uygun işlem tesis etmek isteyecektir.

Vergi İncelemelerinde uyulacak esasların yer aldığı kanun hükmünde yapılan değişiklikler ile inceleme elemanlarına da özelgelere uygun rapor tanzim etme zorunluluğu zımnen getirilmiştir. Buna göre inceleme elemanları vergi idaresinin konuya ilişkin yorumu ve görüşünü belirten özelgelere bağlı hale gelmiştir. Böylece özelgelerin bağlayıcılık kuvveti artmıştır. İnceleme elemanlarının rapor tanzim ederken özelgeleri dikkate almasına ilişkin yapılan düzenleme aynı durumda olan mükellefe aynı muamelenin yapılması açısından yerinde olmasına rağmen, özelgenin hatalı olduğuna ilişkin görüşünü inceleme elemanı ve RDK üyesinin yalnızca yazı ile bildirmesinin uygulama açısından yerinde olmadığı kanaatindeyiz. İncelemenin bağımsız bir şekilde yürütülebilmesi için vergi inceleme elemanları uygun bulduğu özelgelere göre işlem tesis ederken; hatalı bulduğu özelgelere ilişkin doğrudan işlem yapmayarak; özelgelerin görüşüleceği karma komisyona özelgenin hatalı olduğu kanaatine varan inceleme elemanı veya RDK üyesinin de katılarak görüşünü bildirmesi ve karar aşamasında komisyonda yer almasına yönelik düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Bir işlemin idari işlem olabilmesi için tek yanlılık, kamu yararı, önceden belirlenen kurallara bağlılık ve hukuka uygunluk karinesini ve icrailik özelliğini taşıması gerekmektedir. Ancak mükelleflerin tereddütte düştükleri bir hususa ilişkin açıklama yapan özelgelerin, mükellef hakkında işlem tesisine sebep olmadığı sürece, icrai

olmaması nedeniyle mükellefe özelge verilmesi idari işlem olarak değerlendirilemeyecektir. Buna göre mükellefin isteği üzerine verilen özelge doğrudan dava konusu edilemeyecektir. Zira sadece özelgenin verilmiş olması icrai olmayıp, özelgenin dava konusu edilebilmesi için özelge verilen mükellefe özelge de yer alan husus nedeniyle işlem tesis edilmesi gerekir. Ancak burada dikkat edilmelidir ki dava konusu edilen özelgenin kendisi değil mükellef hakkında tesis edilen vergi tarh edilmesi, ceza kesilmesi, gecikme faizi hesaplanması işlemidir.

Sonuç olarak vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında mükellefe verilen özelgelere uygun rapor düzenlemek zorunda olmaları mükellefe verilen özelgelerin bağlayıcılık kuvvetini artırırken; konuya ilişkin aynı durumda olan mükellefe uygulanabilecek güncel özelgenin de dikkate alınacak olması güncel özelgeyi, aynı durumda olan mükelleflere açıklama yapmaya yönelik çıkarılan sirkülere benzer hale getirdiğinden güncel özelgenin bağlayıcılık derecesi artmıştır. Ancak özelgelerin bağlayıcılığındaki değişiklik hukuki niteliğinde her hangi bir değişikliğe neden olmamış olup, mükellefe yalnızca özelge verilmesi icrai olmadığından, özelge verilmesi idari bir yol iken; özelge de yer alan hususa ilişkin mükellef hakkında işlem tesis edilmesi durumunda ise özelge icrai hale geleceğinden idari işlem olarak dikkate alınabilecektir.

KAYNAKÇA

63 nolu VUK Sirküleri

188 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (mülga).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

315 sıra no'lu VUK Genel Tebliği.

395 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (mülga).

400 sıra no'lu VUK Genel Tebliği

425 sıra no'lu VUK Genel Tebliği

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6009 sayılı Kanun

Aykın, H. (2016). Mükellefin özelge yoluyla izahat talep hakkı, hukuki sonuçları ve bazı tartışmalı konular. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (125), 147-186.

Bayraktar, İ., K. (2010). Özelgede yeni sistemin değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, (350), 93-97.

Bildirici, Z. (1995). Türk vergi sistemi (No. 852). Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Çaptuğ, M. (2021). Hukuki güvenlik ilkesinin kavramsal gelişimi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (17), 133-160.

Değirmenci, T., & Beşel, F. (2022). Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin karmaşıklık analizi. *Maliye Dergisi*, (158), 182-178.

Ekeryılmaz, Ş. (2019). Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin yargı kararları çerçevesinde analizi (Doctoral dissertation, Sakarya Üniversitesi (Turkey)).

Erdem, T. (2011). Rapor değerlendirme komisyonları. *Vergi Sorunları*, (270).

Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti’nin son dönemlerinden Cumhuriyet’in ilk yıllarına kamu maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12), 57-89.

Gökbel, D. (2008). Vergi mükelleflerine daha fazla belirlilik için özelge uygulaması. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(2), 171-187.

- Gözler, K. (2023) . *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınları.
- Gözler, K. (2009). *İdare hukuku cilt 2* (2. baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gümüş, E. (2013). Son düzenlemeler çerçevesinde vergi incelemelerinde özelgelerin önemi. *Financial Analysis/Mali Çözüm Dergisi*, (117).
- Gümüşkaya, G. (2021). *Hukuk devleti perspektifinden vergi hukukunda özelgeler*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Gürdal, T., & Ekeryılmaz, ř. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Hellaç, F. A. (2017). Vergi, vergiye karşı tepkiler: Zonguldak ili gelir vergisi mükelleflerinin vergiye karşı tepkileri (Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Kağıtçıoğlu, M. (2012). İdari işlemin icrailiği. *Türkiye Barolar Birliğı Dergisi*, (103), 267-284.
- Kahriman, H. (2016). Vergiye gönüllü uyum çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin organizasyon yapısı üzerine bir değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(1), 229-250.
- Kaya, E., & Dağılı, A. (2023). Uygulama boyutuyla normlar hiyerarşisi. *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi*, 5(2), 578-604.
- Kuluçlu, E. (2008). Türk hukuk sisteminde normlar hiyerarşisi ve Sayıştay denetimine etkileri. *Sayıştay Dergisi*, (71), 3-22.
- Mutlu, F. (2024). Türk vergi hukukunda kıyas yasağı. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(1), 27-36.
- Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik
- Nadaroğlu, H. (1998). *Kamu maliyesi teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım Ař.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (1985). *Vergi hukuku*. Cilt 1, Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları.
- Öz, S. (2010). Özelge uygulamasına küresel bir bakış. *Vergi Sorunları Dergisi*, (263), 7-25.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Şentürk, S. H. (2014). Vergiye gönüllü uyum sağlanmasında fayda ilkesinin rolü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 129-143.

TDK Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr/>

Tosuner, M., Arıkan, Z. & Yereli, A. B. (1992). *Türk vergi sistemindeki sorunlar ve çözüm önerileri*. EĞİAD, Ekonomik Raporlar.

Üstün, Ü. S. (2012). Son kanuni değişiklikler çerçevesinde özelge ve sirkülerin vergi hukukundaki yeri. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1-2), 189-222.

Üyümez, M. E. (2016). "Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi," *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Yaldız, Ç. (2020). Özelgelerin hukuki mahiyeti. *Kesit Akademi Dergisi*, (23), 317-328.

Yaltı, B. (2011). *Vergisel izahatlar: Sirküler ve özelge düzeninde değişen-değişmeyen hükümlere genel bakış*. Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan, İstanbul, 313-336.

ÖZ GEÇMİŞ

Adı Soyadı : Merve TÜRKER
Yabancı Dil : İngilizce
Eğitim Bilgileri : 2010, Fatih Üniversitesi, İİBF, İşletme

Mesleki Deneyimi:

2013, Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu, Kaçakçılık Denetim Daire Başkanlığı

Mesleki Birlik/Dernek/Kuruluş Üyelikleri:

2024, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara