

ÖZELGE REHBERİ



Vergi Bülteni 2017 - 3

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

Önsöz

Günümüzde demokratik parlamenter rejimlerde, vergilendirmeye halkın temsilcilerinin içinde bulunduğu parlamentolar tarafından karar verilmektedir. Verginin yasallığı ilkesi gereğince vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesinin parlamentodan usulüne uygun olarak çıkarılmış yasa ile yapılması zorunludur. Verginin yasallığı ilkesinin maddi yönünü oluşturan belirlilik ilkesi uyarınca verginin mükellefi, konusu, dönemi, matrahı, oranı gibi vergilendirmeye ilişkin asli unsurlar ile uygulamaya ilişkin temel esasların yasada kesin bir şekilde saptanmış olması gerekmektedir.

Ancak, bahsettiğimiz bu ilkeler vergilendirmeye ilişkin her düzenlemenin mutlaka yasayla yapılması gerektiği anlamına gelmiyor, esasen bunu gerçekleştirmek ne pratik olarak mümkündür ne de beklenen faydayı sağlar. Vergilendirmeye ilişkin olası tüm hususlara vergi yasalarında yer vermeye çalışılması halinde yasa metinleri binlerce maddeden ve yüzlerce sayfadan oluşan kullanışsız bir yığın haline dönüşür ve ihtiyaç duyulması halinde kolayca değiştirilmesi de mümkün olmaz. İşte bu nedenle yasa hükümleri mutlaka geneli kapsayacak şekilde soyut olmak durumundadır.

Diğer taraftan ulaşım, iletişim ve teknolojik alanda yaşanan baş döndürücü gelişmeler ister istemez ekonomik aktivitelere yansımış olup, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini küresel ölçeğe taşıması sonucunda, ekonomik ilişkiler ağı giderek karmaşık ve kompleks bir yapıya bürünmüştür. Ekonomik ve toplumsal gelişmeleri yakından takip etmeye çalışan vergi yasaları da günden güne daha karmaşık bir hal almaktadır. Ayrıca, vergi yasalarında çok sık yapılan değişiklikler yaşanan bu karmaşayı çoğu zaman içinden çıkılmaz bir hale getirmektedir.

Yeni bir vergi yasası çıkarıldığında yahut mevcut yasalarda yeni bir düzenleme yapıldığında mükelleflerin kafasında uygulamanın ne şekilde yürütüleceği konusunda soru işaretlerinin doğması son derece doğaldır. Aynı şekilde mükelleflerin işlemlerini vergi dairesinde gerçekleştirilen perso-



Bülent AK
Yeminli Mali Müşavir

nelin de ne yönde işlem yapılacağı konusunda bilgi sahibi olması gerekir. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğlerde yapılan açıklamalar ile söz konusu gereksinimler büyük bir ölçüde giderilir.

Ancak, mükellefler çoğu zaman soyut ve geneli içeren kanun hükümleri karşısında, somut ve öznel olan kendi durumlarını değerlendirmekte güçlük çekmektedir. Bazen de yasa hükümleri ve tebliğlerde yapılan açıklamalar mükellefin içinde bulunduğu durumu yeterince kavramıyor olabilir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin yükümlülüklerini ne şekilde yerine getirecekleri konusunda tereddüt etmeleri son derece doğaldır.

Vergi yasalarına uymaya çalışan ancak üzerine düşen ödevler konusunda tam olarak emin olamayan mükellefler için çok özel bir uygulamadan yararlanma olanağı bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, içinde bulunduğu durumu ve tereddüt duyduğu konuları yazıyla bildiren mükelleflere verdiği "Özelge" ile kişiye özel değerlendirme yaparak görüş vermekte ve yapılması gereken işlemler konusunda yol göstermektedir.

Diğer taraftan, verginin yasallığı ilkesi gereğince vergi idaresi tarafından mükelleflere verilen özelgelerin mutlaka yasal çizgilerin içerisinde kalması, yani dayanakları olan kanuna aykırı olmamaları gerekir. Vergi idaresi yasaların kendilerini yetkili kılmadıkları konularda, mükelleflere yasalarda açıkça yer alamayan bir yükümlülük getiremez.

Sizleri mümkün olduğunca mevzuat karmaşasına sokmaksızın, uygulama en basit ve anlaşılır şekilde aktarılacak, özelgelerin verilmesine ilişkin süreç ayrıntılı bir şekilde ortaya konulacak, özelgelerin bağlayıcılığı, doğurduğu hukuki sonuçlar, mükelleflere sağladığı avantajlar ve konuya ilişkin diğer hususlar soru ve yanıtlarıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

Okuyucularımıza yararlı olması dileğiyle, saygılarımızı sunarız.

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir

Özelge Nedir?

Ülkemizde yapılan en büyük vergi reformunun yapıtaşlarından birisi olan, Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana, mükelleflerin tereddüde düştüğü konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkı mevzuatımızda yer almış ve uygulanmıştır. Mükelleflerimiz bu çerçevede yıllar boyunca, Maliye Bakanlığı'nın gerek merkez teşkilatından, gerekse taşra teşkilatından mukteza almışlardır.

Mükelleflerin ve vergi sorumlularının, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından yeterince açık bulmadıkları ve duraksamaya düştüğü konulara ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkili kıldığı makamlardan kendilerine açıklama yapılması yönünde yazılı istemde bulunmaları üzerine, ilgili makamlar tarafından kendilerine verilen yazılı görüşlere özelge (mukteza) denilmektedir.

Sirküler Nedir?

Mükelleflerden gelen özelge taleplerinin dayanılmaz boyutlara gelmesi karşısında, başkanlık iş yükünü azaltmak ve mükelleflerin ihtiyaç duyduğu bilgiye kolayca ulaşmasını sağlamak üzere sirküler uygulamasını başlatmıştır. Aynı konuya ilişkin olarak gelen izahat talepleri için her bir mükellefe ayrıca özelge vermek yerine mükelleflerin söz konusu bilgilenme ihtiyacını topluca giderilmek üzere sirküler yayımlanmaktadır.

Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında, aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumlularını aydınlatarak uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yayımlanan bu görüşlere sirküler denilmektedir.

Özelge Almak İçin Nereye Başvurulur?

Gelir İdaresi Başkanlığı; toplanılan vergi gelirleri açısından görece önemli ve büyük görülen 29 ilde vergi dairesi başkanlığı olarak, geriye kalan illerde ise defterdarlık şeklinde örgütlenmiştir. Özelge taleplerinin doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına yapılması mümkün olmayıp, taşradaki bu birimlere başvuruda bulunulması gerekmektedir.

Gelir vergisi veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyeti başkanlık kurulmuş illerde bulunan mükelleflerin, özelge taleplerini bulunduğu ildeki vergi dairesi başkanlıklarına yapması gerekmektedir. Sürekli mükellefiyeti diğer illerde olan mükellefler ise özelge taleplerine ilişkin başvurularını defterdarlıklara yapacaktır.

Sürekli mükellefiyeti bulunmayan diğer mükellef veya vergi sorumlularının ise özelge temin etmek için ikametgah veya kanuni merkezlerinin bulunduğu ildeki vergi dairesi başkanlıkları yoksa defterdarlıklara başvurmaları gerekecektir. Ülkemizde ikametgahı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurabilecektir.

Kimler Özelge Talebinde Bulunabilir?

Mükellefler ile verginin ödenmesi açısından vergi dairesine karşı sorumlu olan vergi sorumluları özelge talebinde bulunabilir. Ayrıca, küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşların mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde, bunlara düşen ödevler de kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmekte olup, bunlar tarafından özelge isteminde bulunulabilir.

Mükellef ve vergi sorumlularının yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talep edebilecektir. Ayrıca, mükellef ve vergi sorumlularının vefat etmiş olması halinde, bunların mirasçılarının üzerlerine düşen görevlerin yerine getirilmesi için özelge istemeleri imkan dahilindedir.

Hangi Durumda Özelge Verilmez?

Vergi idaresinin mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken yaşadıkları tereddütleri gidermek üzere onları aydınlatmak ve yapacakları işlemler konusunda yol göstermek gibi bir görevi olmasına karşın, yasal veya idari açıdan sakınca gördüğü bazı durumlarda özelge vermekten kaçınabilmektedir. Hangi durumlarda özelge verilmez, kısaca gözden geçirmeye çalışalım.

Vergi Mahremiyeti İhlalinde Özelge Verilmez

Maliye Bakanlığı personelinin görevlerini yaparken edinmiş olduğu mükelleflerin vergiye yönelik bilgilerinin güvenliği ve mahremiyeti konusunda çok hassas ve dikkatli bir şekilde davranmaları beklenir. Kanunla belirlenmiş çok istisnai durumlar haricinde söz konusu bilgilerin açıklanması ve şahsi çıkar elde edecek şekilde kullanımı suçtur. Bu nedenle mükelleflere başka kimselerin vergisel durumları hakkında bilgi vermek ve açıklamalarda bulunmak mümkün değildir.

İncelemede Olan Konularda Özelge Verilmez

Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri sonucunda mükellef tarafından yapılan işlemleri düzenledikleri vergi inceleme raporunda eleştirmesi halinde; söz konusu raporların yasalara, tebliğlere, sirkülerlere ve muktezalara uygunluğu rapor değerlendirme komisyonlarınca zaten gözden geçirilmektedir. Vergi

inceleme raporunda hatalı bir değerlendirmenin olması halinde söz konusu hatalar usulüne uygun olarak düzeltilmektedir. Bu nedenle hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerin incelemeye konu olan işlemlere ilişkin özelge talepleri karşılanmaz ve yapılan incelemeye müdahale edilmez.

Yargıda Olan Konularda Özelge Verilmez

Vergi İdaresi tarafından yapılan vergisel bir işleme karşı mükellef tarafından bir dava açılmış ise bu durumda özelge talep edilmesi ve verilmesi olanağı ortadan kalkar. İdarenin yargı kararlarına uyma zorunluluğu bulunduğu için davanın sonucu beklenir ve mahkeme kararına göre işlem yapılır.

Teorik Konularda Özelge Verilmez

Mükelleflerin somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve açıklama talepleri de karşılanmaz. Örneğin arsa sahibi bir gerçek kişinin arsasını kat karşılığında müteahhide vermeyi düşündüğünü varsayalım. Arsa sahibinin, arsamı kat karşılığında müteahhide veririm ne şekilde vergilenirim şeklindeki bir özelge talebi, somut olaylara dayanmadığı için karşılanmaz. Ancak, arsa sahibi bu yöndeki düşüncesini hayata geçirmek üzere harekete geçmişse, örneğin bir sözleşme imzalayarak arsasını müteahhide teslim etmişse görüş talebinde bulunması artık imkan dahilindedir.

Meslek Odalarına Üyeleri İçin Özelge Verilmez

Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamaz. Ancak, bu kuruluşlar vergilendirme ile ilgili konularda üyelerini bilgilendirmek üzere özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilir. fakat bu görüşlere uygun davranmak mükelleflere hukuken herhangi bir koruma sağlamaz. Bu durumda olan mükelleflerin her birinin ayrı ayrı başvuruda bulunup özelge alması gerekliliği bulunmaktadır.

Düzeltilme ve Şikayet Taleplerinde Özelge Verilmez

Vergilendirmeye ilişkin işlemler gerçekleştirilirken çeşitli hatalar yüzünden zaman zaman mükelleflerden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmekte veya alınmaktadır. Mükelleflerin söz konusu vergi hatalarının farkına varması halinde bunların düzeltilmesini vergi dairesinden bir yazıyla isteyebilmektedir. Mükellefin başvurusunun incelenmesi sonucunda yapılan talebin yerinde görülmesi halinde vergi dairesince gerekli düzeltme işlemleri yapılmaktadır.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red edilen mükellefler, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuruda bulunabilmektedir. Maliye Bakanlığının da talebi uygun bulmaması halinde mükellefe tekrar yargıya gitme yolu açılmaktadır. Kendine özgü bir işleyiş süreci olması nedeniyle vergi hatalarının düzeltilmesi ve Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla yapılan başvurulara ilişkin özelge verilmesi mümkün değildir.

Yetki Alanına Giren Konularda Özelge Verilmez

Maliye Bakanlığına uygulamanın saptanmasına dair yetki verilen mücbir sebep hali ilanı, vergi borçlarının terkin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi konulara ilişkin özelge talepleri karşılanmayacaktır.

Bilgi ve Belge Eksikliklerinde Özelge Verilmez

Özelge talebinde bulunan şahsın kimliğinin belirlenememesi, mükelleften talep edilen ek belge ya da bilgilerin zamanında verilmemesi gibi durumlarda özelge talebi red edilebilir.

İşlemler Bittikten Sonra Özelge Verilmez mi?

Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde çıkarılan yönetmelikle yapılan düzenlemeyle, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruların özelge kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Ancak, işin ilginç tarafı somut olaylara dayanmayan teorik konulara yani henüz gerçekleşmemiş işlemlere ilişkin özelge verilmesi de mümkün değildir. Yönetmeliğin her iki hükmünün bir arada değerlendirilmesi durumunda, yetkili makamlar tarafından özelge verilmesi olanağının kalmadığı görülmektedir.

Oysa, mükelleflerimiz uygulamada öteden beri önce işlemlerini gerçekleştirmekte ardından vergi uygulamalarıyla ilgili olarak kararsız kaldıklarında ise hangi yönde hareket edecekleri konusunda vergi idaresinden bir özelge ile kendilerinin aydınlatılmasını talep edebilmektedir. Arzu ederseniz mükelleflerin hangi tarihe kadar özelge isteyebileceklerini irdelemeye çalışalım.

Mükelleflere aldığı özelge doğrultusunda hareket etmesi durumunda vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bu nedenle, mükelleflerin aldığı özelveye göre hareket edebilmesi için, gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gereken süre henüz geçirilmemiş olmalıdır. Aksi takdirde, alınan özelveye uygun davranma olanağı kalmayacaktır.

Burada önemli olan husus, gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin ne zaman yerine getirileceğidir. Dolayısıyla, özelge verilmemesi için dikkate alınması gereken tarih olarak; işlemlerin gerçekleştirildiği tarihi değil, gerçekleştirilen bu işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirileceği tarihi dikkate almak gerekir. Yani özelge talebinin, gerçekleşen işlemlere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin sürelerin bitiminden önce yapılabiliyor olması gerekir.

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım. Gerçek bir şahsın, elimde bir miktar param var, hangi yatırım aracına yatırım yaparsam nasıl vergi öderim şeklindeki sorusuna, somut olaylara dayanmadığı için yanıt verilmez. Ancak, söz konusu şahsın borsada hisse senedi satın aldığını ve yılı içerisinde beyan sınırını aşacak şekilde kar payı aldığını ancak üzerine düşen vergisel yükümlülükler konusunda tereddüde düştüğünü varsayalım.

Yönetmelik hükmünün lafzına bakılacak olursa, yatırımcının kar payını tahsil etmek suretiyle vergisel işlemleri (vergiyi doğuran olay) gerçekleştirmesi nedeniyle kendisine özelge verilmemesi icap eder. Oysa, mükellefin elde ettiği beyan sınırını geçen kar payının gelir vergisi beyannamesi ile beyanı için izleyen yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar süresi vardır.

Şahsi kanaatimize göre, başvurunun yapılması ve cevabi yazının hazırlanmasına ilişkin gereken süre de göz önünde bulundurulmak kaydıyla, mükellefin bu sürenin sonuna kadar özelge talep edebilmesi ve üzerine düşen yükümlülükleri ne şekilde yerine getireceğine dair bir görüşün verilmesinin mümkün olması gerekir. Dolayısıyla, yönetmelikte yer alan ifade zaafının ilk fırsatta giderilerek yaptığımız açıklamalar çerçevesinde düzeltilmesinde yarar bulunmaktadır.

Özelge Başvurusu Nasıl Yapılır?

Vergi idaresi özelge taleplerini daha hızlı ve sağlıklı olarak değerlendirebilmek için başvuruda bulunan mükelleflerden kimlik, iletişim ve mükellefiyetine ilişkin bilgiler ile tereddüte düşülen konunun özetini içeren standart bir form doldurulmasını istemektedir. Başvuruların Özelge Talep Formu denilen bu formun doldurulması suretiyle yapılması zorunludur. Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yer alan bu form kullanılmaksızın yapılan özelge talepleri kabul edilmemektedir.

Ayrıca, söz konusu forma görüş istenilen konuya ilişkin belgeler ile gerekli bulunması durumunda başvuru sahibinin yetki belgelerinin de eklenmesi gerekir. Diğer taraftan, e-posta yoluyla veya internetten yapılan başvurulara yanıt verilmemektedir.

Değerlendirmeye İlişkin Süreç Nasıl İşliyor?

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar ilk aşamada kendilerine gelen özelge taleplerini; özelge talep edebilecekler, talep edilebilecek konular ve talep edilecek makam yönünden gereken şartları taşıyıp taşımadıkları açısından bir ön değerlendirmeye tabi tutar. Düzenlemelere aykırı bir durumun varlığı halinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirimde bulunulur.

Özelge talebinin geçerli olduğunun saptanması durumunda ise, özelge talep formu ve ekleri taranarak Özelge Otomasyon Sistemi'ne aktarılır. Mükellefe verilecek özelgenin hazırlanmasına ilişkin tüm işlemler bu sistemin içerisinde manyetik ortamda gerçekleştirilir. Sistem dışında özelge hazırlanması mümkün değildir.

Sonraki aşamada özelge talep edilen konuyla ilgili olarak daha önce verilmiş bir özelge bulunup bulunmadığına bakılır. Özelge istenilen konu ilk kez gündeme geliyorsa ve bu konuda daha önce özelge verilmemiş ise, taşra birimi olan vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın bu konuya ilişkin olarak özelge verme yetkisi yoktur. Bu durumda bu birimler tarafından bir özelge taslağı hazırlanır ve sistem üzerinden değerlendirilmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde mükelleflerin özelge taleplerini değerlendirmek üzere bir komisyon kurulmuştur. Komisyon gerek duyulması halinde mükelleflerin tümünü aydınlatmak ve uygulamaya yön vermek üzere sirküler yayımlamak yetkisine de sahiptir.

Komisyon taşra birimlerinden gelen özelge taslaklarını değerlendirerek aynen veya değiştirerek onaylar. Komisyon oy çokluğu ile karar alır. Komisyon tarafından onaylanan özeldeler, otomasyon sistemi üzerinden ilgili birimlere gönderilir ve imzalanarak mükellefe verilir.

Komisyon tarafından onaylanmış bu özeldeler, daha sonra benzer yönde gelebilecek özelge talepleri için emsal oluşturmak üzere sistemde "Emsal Özelge Havuzu" denilen bir veri tabanına kaydedilir. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özeldeleri görmeleri mümkün olur.

Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar; komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özeldeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı içeriğe sahip bir özelge talebinde bulunulması halinde, emsal özelge havuzundan yararlanmak suretiyle, başkanlıktan izin almaksızın kendileri özelge verebilecektir.

Özelgeler Hangi Durumda Geçersiz Sayılır?

Verilen özelgeler, özelgenin talep edildiği ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte olan kanunlar çerçevesinde geçerlidir. Olayın gerçek mahiyetinin mükellefin özelge talebinde belirttiği hususlardan farklı olduğunun anlaşılması ve özelge talep formunda ve eklerinde yer alan bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi durumunda verilmiş olan özelge geçersiz olacaktır.

Bu çerçevede, mükellefin vergi incelemesinde olması veya uzlaşmaya girecek olması yahut konunun yargıya yansımış olmasına rağmen vergi idaresine yanlış bilgi vermek suretiyle edindiği özelgeler geçersizdir.

Özelgeye Uygun Davranmanın Avantajı Nedir?

Mükelleflerin aldıkları özelgeye uygun olarak aynen kendilerine yapılan açıklamalar doğrultusunda hareket ettikten sonra, özalgede yapılan açıklamaların daha sonradan yanlış olduğunun ortaya çıkması veya kanunun uygulama şeklinin değişmesi halinde, mükellef yanıltılmış olduğu için kendisine vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

İlk planda idare yanlış görüş verir mi, nasıl olur diye düşünebilirsiniz. Özelge dediğimiz şey vergi idaresinin kanun hükmünden ne anladığını ve nasıl uygulama yapacağını ortaya koyan bir görüşten başka bir şey değildir. Söz konusu görüş idareyi tam olarak bağlamakla birlikte, yapılmakta olan vergi incelemeleri sırasında farklı yönde yapılan değerlendirmeler sonucunda iptal edilmesi söz konusu olabilmektedir.

Vergi inceleme elemanları mükelleflerin ödenmesi gereken vergiler konusunda ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediikleri açısından vergi incelemesi yapmaktadır. İnceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak konularla ilgili olarak mükellefler özelge ibraz edebilir. Bu durumda inceleme elemanının özalgelyi inceleme tutanağına dahil etmesi gerekir. İnceleme elemanı tarafından düzenlenecek raporda, söz konusu özelgenin mükellefin vergisel durumuna açıklık getirip getirmediği ve mükellef lehine dikkate alınıp alınmayacağı değerlendirme konusu yapılır.

Mükelleflerin yetkili makamlar tarafından kendilerine verilmiş bulunan özalgelyi inceleme elemanına ibraz edebileceği hususu açıktır. Ancak, mükellefle aynı durumda olan başka mükelleflere verilmiş özalgelyin de inceleme elemanına sunulabileceği ve değerlendirmeye alınacağı düşünülmekle birlikte konuya ilişkin olarak vergi idaresi tarafından açıklık getirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan, vergi denetim elemanları mükelleflere verilmiş olan bu özalgelyer ile bağlı değildir. Yani özalgede yer alan görüşe aykırı olarak rapor düzenleyip, başka bir yönde yorum yaparak mükellef nezdinde vergileme yapılmasını isteyebilir.

Bu durumda, uzun ve karmaşık bir süreç işlemeye başlar. Vergi inceleme raporları öncelikle Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından okunmaktadır. Özelgeye aykırı olarak yazılan vergi inceleme raporuyla ilgili olarak bu aşamada bir çözüm yolu bulunamaz ise bir sonraki aşamada konu Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna aktarılmaktadır.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanına haklı bularak özalgede hata bulunduğu sonucuna ulaşır ise bu komisyon üyelerinden üçü ile özalgeyi veren komisyonun üyelerinden ikisinin bir araya geleceği bir komisyon oluşturulmakta ve herkesi bağlayacak olan nihai kararı bu komisyon vermektedir. İşte bütün bu süreç sonunda çok istisnai olsa da verilmiş bulunan özalgelerin iptal edilmesi söz konusu olabilir.

Diğer taraftan, vergilendirilen kesimlerin gösterdiği toplumsal direnç, buna bağlı olarak baskı gruplarının harekete geçmesi, ardı ardına gelen olumsuz yargı kararları ve benzeri nedenlerle idare bazen uygulamanın yönünü değiştirmek zorunda kalabilir.

Yaptığımız açıklamalar çerçevesinde, mükelleflerin vergisel durumuna ilişkin almış oldukları özalgeye uygun davranmakla birlikte, alınan özelge daha sonradan iptal edilirse yahut uygulama tarzında değişiklik olursa mükellef adına gereken vergi tarhiyatları yapılarak sadece vergi aslı aranacak olup, mükellef yanıltılmış olduğundan kendisine vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Sirkülere Uygun Davranmanın Avantajı Nedir?

Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken karar vermekte zorlanıp görüş ve açıklama istediklerinde, Gelir İdaresi Başkanlığı kendisinden istenen açıklamaları özelge ile yanıtlandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilmektedir. Yayımlanan sirkülerde yapılan açıklamalar doğrultusunda davranan mükellefler, gerçekleştirdikleri vergisel işlemlere ilişkin olarak doğal olarak herhangi bir eleştiri ile karşılaşmamaktadır.

Diğer taraftan, idarenin bir hükmün uygulanma tarzı konusunda genel tebliğ veya sirkülerde daha sonradan değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Bu yasal düzenleme sirkülere uygun şekilde hareket eden mükelleflere hukuki güvence sağlamak amacıyla yapılmış olup, madde gerekçesindeki açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

"...Yapılması öngörülen düzenlemenin amaçlarından birisi de idarede istikrar ve vergide öngörülebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde, mükelleflerin yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler vasıtasıyla oluşturdukları görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları nedeniyle geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir tarhiyat yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamalarını sağlamaktır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulandığı üzere, hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de hukuk normlarında bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, hukuk normlarının ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini ve uygulanmasını gerektirir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir kanun hükmünde değişiklik yapılmadığı sürece idarece, belirli bir dönemde oluşturulmuş bir görüş ve kanaatin sonradan değişmesi, mükellefler bakımından öngörülebilmesi mümkün olmayacağından, salt görüş ve kanaat değişikliğine bağlı olarak geriye dönük vergi tarh edilmesi de doğru olmayacaktır..."

Buna göre, mükelleflerin yayımlanmış olan sirkülere uygun olarak hareket ettikten sonra, idarenin sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle bir hükmün uygulanma tarzı konusunda görüşünü sonradan değiştirmesi durumunda, mükellef adına geçmişe yönelik olarak tarhiyat yapılması mümkün değildir.

Diğer taraftan, vergi denetim elemanları başkanlık tarafından yayımlanmış sirkülerlere uymak durumundadır. Yani yapılan vergi incelemelerinde sirkülere aykırı bir rapor yazılması imkanı yoktur, denetim elemanı başka bir yönde yorum yaparak mükellef nezdinde vergileme yapılmasını isteyemez. Ancak, denetim elemanı sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varması durumunda, bu konuyu bağlı olduğu birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyeceği bir rapor ile bildirebilir.

Buradan da anlıyoruz ki sirküler özelvege oranla mükelleflere çok daha üst düzeyde bir koruma sağlamaktadır. Özelvege uygun davranan mükellefler, özelvegenin yanlış olduğunun ortaya çıkması halinde vergi aslını ödemek durumunda kalmakta, ancak vergi cezası ve gecikme faizi ödemesinden kurtulmaktadır.

Oysa, sirkülere uygun davranan mükellefler, daha sonradan sirkülerin değişmesi halinde geçmişe yönelik olarak herhangi bir vergi tarhiyatı ile karşılaşmamaktadır, yani vergi cezası ve gecikme faizinin yanı sıra vergi aslını da ödemeleri söz konusu değildir.

Ancak, şunu da hemen ilave edelim ki, bazen sirkülerlerde yapılan açıklamaların amacını aşarak düzenleme mahiyetini kazanması halinde, durumdan zarar gören mükellefler tarafından iptal davasına konu edilerek, sirkülerlerin iptallerine karar verilebilmektedir. Bu durumda, yukarıda belirtilen kurala aykırı olarak, yargı kararı uyarınca iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütölmesi gerekecektir.

Özelgeler Mükellefi Bağlar mı?

Özelgeler niteliği itibariyle vergi idaresinin yasaların ne şekilde uygulanacağına ilişkin mükellefin şahsına özel olarak verdiği görüşlerdir. Mükellefin içinde bulunduğu duruma göre verilen bu görüşlerin bazen mükellefi rahatlatacak şekilde gelmesi söz konusu olduğu gibi, bazen de mükellefi olumsuz yönde etkileyecek bir şekilde gelmesi ihtimal dahilindedir.

Mükellefe verilen özelgenin vergi idaresini tam olarak bağlamakla birlikte mükellefin kendisini bağlamadığı düşünölür. Ancak, gerçek durum tam olarak da böyle değildir. Mükellefin aldığı özelgede kendisine yapılan açıklamalar doğrultusunda davranmaması halinde, vergi idaresinin bakış açısına göre yasalara aykırı bir davranış sergilenmiş olacaktır.

Uygulamada mükelleflerin özelge talebinde bulunması halinde, gerçek durumun tespiti için çoğu zaman vergi dairesinden bilgi istenilmesi ve yazışma yapılması gereği doğar. Ayrıca, özelge verildikten sonra verilen özelgenin bir örneği mutlaka mükellefin dosyasına konulur. Diğer taraftan, özelgede yapılan açıklamalar çerçevesinde taşra birimleri tarafından yapılacak işlemler varsa bu işlemler taşra birimlerine verilmiş emir ve talimat niteliğindedir, yapılacak işlemler takip edilir.

Ancak, mükelleflerin kendilerine verilen özelgelere uygun şekilde davranıp davranmadığının kontrol edilmesine yönelik herhangi bir düzenleme veya sistematik bir takip sistemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, olayına özgü olarak işlemleri gerçekleştiren memurların inisiyatifine göre yahut rutin olarak yapılan incelemelerde mükelleflere verilen muktezalarda yer alan açıklamalara uygun davranılıp davranıldığının kontrol edilmesi ihtimal dahilindedir.

Mükellefin aldığı özelgede yapılan açıklamalar çerçevesinde davranmadığının vergi idaresince saptanması durumunda, özelgeye uyulmaması nedeniyle değil, fakat yasalara uyulmadığı gerekçesiyle mükellefin durumuna uyan yaptırımların uygulanması yoluna gidilir. Ancak, idarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine açıktır. Mükellefin yapılan işlemlerin yasalara aykırı olduğu iddiasıyla dava açması durumunda, özelgede yer alan görüşün yasalara uygunluğu ve hüküm ifade edip etmeyeceği yapılan yargılama sonucu ortaya çıkan nihai karara göre belirlenir.

Başlangıçta yargı organları tarafından çelişkili kararlar verilse dahi zamanla kararlar belirli bir yönde istikrar kazanmaya başlar ve uygulama tüm mükellefler açısından belirgin hale gelir.

Diğer taraftan, mükelleflerin talep ettiği özgelgenin kendi beklentilerinden aksi yönde yani mükellefi olumsuz yönde etkileyecek bir şekilde gelmesi durumunda, vergi yargısında oturmuş içtihatlarla göre özgelgeler dava konusu yapılamaz. Ancak, bu durumda mükelleflerin ihtirazi kayıtlı beyanname verip, dava açma yoluna gitmeleri olanağı bulunmaktadır.

Beyan esasının özelliği gereği, vergi hataları hariç olmak üzere, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bunun üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açması mümkün değildir. Fakat, hukukun genel ilkelerinden hareketle, ihtirazi kayıtlı beyan vergi hukukunun uygulanmasında yerini almıştır. Bu çerçevede, mükellefler kendilerine verilen özgelge çerçevesinde hareket ederek beyanda bulunup, ardından yapılan açıklamalardan yasalara aykırı olduğunu düşündükleri hususlar için dava açabilir.

Özelgeler Denetim Elemanını Bağlar mı?

Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girmesinden sonraki yaklaşık elli yıllık uygulama süresince, vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler esnasında yönetmelik, genel tebliğ, genelge gibi ikincil mevzuatı ve mükelleflere verilmiş bulunan özgelgeleri dikkate alacakları yönünde zorlayıcı herhangi bir yasal düzenlemeyle karşılaşmamıştır. Bu çerçevede, inceleme elemanları yaptıkları incelemeler sırasında, idarenin herhangi bir etkisi altında kalmaksızın, kendilerini doğrudan doğruya kanun hükümleri ile bağlı olarak saymış, kanun hükmünden ne anlaşılması ve ne şekilde uygulama yapılması gerektiğini kendileri yorumlamışlardır.

Bu süreç boyunca inceleme elemanlarının zaman zaman genel tebliğlerde yapılan açıklamalara veya mükelleflere verilmiş bulunan özgelgelerde yer alan görüşlere aykırı inceleme raporları düzenledikleri görülmüş olup, bu durum vergi idaresinde yetki karmaşasına ve uygulamanın yürütülmesinde iki başlılığa neden olmuştur.

Vergisel işlemlerini yerine getirirken titizlenen, yayımlanan genel tebliğlerde veya aldıkları özgelgelerde yer alan açıklamalara uygun hareket eden mükelleflerin, daha sonradan inceleme elemanları tarafından tenkit edilmesi, mükellef nezdinde devletin güvenilirliğini ve ciddiyetini derinden sarsmıştır. Ayrıca, her denetim elemanının bağımsız olarak çalışıyor olması nedeniyle, çoğu zaman belirli bir konuya ilişkin anlayış ve yorumlar kişiden kişiye değişir hale gelmiş, inceleme elemanlarının kendi arasında dahi uygulama birliğinin sağlanmasında zorluklar çekilmiştir.

Diğer taraftan, hazineci yaklaşımla hareket eden bazı denetim elemanları, yaptıkları incelemeler sırasında vergi kanunlarında yer alan hükümleri zorlayacak şekilde yorumlayarak, mükellefleri yargı mercilerinde hak arayışına itmiştir. Mükellefler tarafından açılan davaların sonuçlarına ilişkin istatistikler ise maalesef denetim elemanları açısından pek memnun edici olmamıştır.

6009 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanununun "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140. maddesinde yapılan düzenlemeler ile vergi incelemelerinde bir dönem kapanmış, yeni bir dönem açılmıştır. Bu çerçevede, incelemede uyulacak esaslar gözden geçirilmiş, vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve yukarıda sayılan düzenlemelere ek olarak özelgelere uygunluğu yönünden de değerlendireceği belirtilmiştir.

Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğde yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

"...Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kriterini de tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özalgede yer alan görüş aksine bir tenkid varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek, 31/10/2011 tarihli ve 2810 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özalgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özalgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir."

Ancak, yapılan yasal düzenlemeyi açıklamak üzere yayımlanan yukarıda belirtilen bu tebliğ yeterli olmamış, bu defa da ardından söz konusu tebliğe açıklık getirmek üzere

bir de sirküler yayımlamak durumunda kalınmış olup, sirkülerde ise aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir:

"...Mezkur tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanunun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özeldeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özeldeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özeldelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özeldelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir."

Özetleyecek olursak, vergi inceleme elemanlarının kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu yazmaları mümkün değildir. Özeldeler ise denetim elemanlarını bağlamaz gibi görünmekle birlikte, gerçek durum tam olarak da böyle değildir. Denetim elemanlarının, özeldelere aykırı rapor yazabilmesi çok katı bir prosedüre bağlanmış olup, bunun gerçekleşmesi hiç de kolay değildir.

Denetim elemanlarının özeldeye aykırı rapor yazabilmesi için, özeldede yer alan görüşün yanlış olduğu konusunda, sırasıyla önce rapor değerlendirme komisyonunu, ardından merkezi rapor değerlendirme komisyonunu ve en nihayetinde merkezi rapor değerlendirme komisyonu ile özeldeyi veren komisyonun üyelerinden oluşan karma komisyonu ikna etmesi gerekecektir. Bunun ne derece imkan dahilinde olduğu tartışma konusudur.

Başka Mükellefe Verilen Özeldeden Yararlanılır mı?

Özeldeler çok uzun yıllar boyunca mükellefin içinde bulunduğu duruma özel olarak verilen görüşler olarak ele alınmış ve sadece özeldeyi alan mükellef açısından bir anlam ifade etmiştir. Aynı durumda olan mükellefler, başvuruda bulunup aynı yönde özeldge almadıkları sürece, ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması yönündeki mükellefi rahatlatan uygulamalardan yararlanamamıştır.

6009 Sayılı Kanunla yapılan yasal düzenlemede, rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve ikincil düzenlemelerin yanı sıra özeldelere uygunluğu yönünden de değerlendireceği hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğde ise, yasa hükmünde kısıtlayıcı yönde bir hüküm bulunmadığından, inceleme raporları değerlendirmeye tabi tutulurken adına rapor düzenlenmiş mükellefe verilmiş özeldgeyle sınırlı kalınmayacağı, konuya ilişkin olarak başka mükelleflere verilmiş bulunan özeldelerin de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Böylece, mükelleflerin aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilmiş bulunan özeldelerden yararlanmasının önü açılmıştır. Dolayısıyla, aynı durumda olan mükellefler arasında eşitliği sağlayan bu düzenlemenin, mükellef hakları ve verginin belirginliğinin artırılması açısından ileri yönde atılmış bir adım olarak kabul edilmesi gerekir. Diğer taraftan, bu uygulama ile aynı yönde görüş almak üzere her bir mükellefin ayrı ayrı başvuruda bulunmasına gerek kalmayacak, idarenin iş ve işlem yoğunluğu azaltılabilecektir.

Ancak, şunu hemen ilave edelim ki, mükellefin durumuna emsal olarak alınan özeldenin hatalı bulunduğu kanaatine varılması durumunda, bu defa öngörülen prosedüre göre işleyen sürecin sonunda söz konusu özelge iptal edilecek ve hiçbir mükellefin yararlanma olanağı kalmayacaktır.

Özelge Mükellefi Yanıltıyorsa Ne Olur?

Anayasada yer alan temel haklardan birisinin ihlal edildiği iddiasının bulunması ve söz konusu ihlalin kaldırılması yönünde açılan tüm davaların kesinleşerek iç hukuk yollarının tükenmesi durumunda, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel olarak başvuruda bulunulabilme olanağı bulunmaktadır. Vergiyle ilgili konularda bireysel başvuru hakkının kullanılması sonucunda, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar vergi dünyamızda yeni bir çığır açmıştır.

Yapılan bir vergi incelemesinde bir banka tarafından kurulmuş bulunan emekli sandığı vakfının üyelerine yaptıkları ödemeler ücret olarak değerlendirilmiş ve vergilendirilmek istenilmiştir. Düzenlenen rapora göre vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatlara karşı banka tarafından dava açılmıştır. Dava dilekçesinde yapılan tarhiyata karşı itiraz noktalarından birisi olarak, vergi idaresinin aynı konuya ilişkin olarak söz konusu ödemelerin ücret olarak değerlendirilmeyeceği ve vergiye tabi tutulmayacağına dair başka mükelleflere verilen muktezaların bulunduğu dayanak gösterilmiştir.

Ancak, bankanın açtığı davaları kaybedip iç hukuk yolunu tüketmesi üzerine, son çare olarak mülkiyet ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi yapılan başvuruyu kabul ederek, mükellef kurumun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve tazminat ödenmesine oy birliği ile karar vermiştir. Söz konusu kararın konuya ilişkin kısmında yapılan açıklamalar aşağıda yer aldığı gibidir:

"52. Öngörülebilirlik ise, hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir... Buna göre öngörülebilirlik ilkesi koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi halinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir.

53. Bu çerçevede, verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım olmak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir... Ancak her zaman, kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir... Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.

...

59. Yukarıda ifade edilen olguların yanı sıra, somut olay bakımından bağlayıcı olmasalar da, başvurucunun, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceğini düşünmesini gerektirecek başka olgular da bulunmaktadır... Benzer şekilde munzam sandık kuran ve çalışanları adına katkı payı ödemesi yapmakta olan bir başka kurumun, bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda tereddüde düşmesi dolayısıyla verdiği dilekçe üzerine kendisine verilen 2126-32-241 sayılı ve 1967 tarihli muktezada, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı), bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Bir ödemenin ücret olarak nitelendirilmesine ilişkin Özel Hukuk ve Vergi Hukuku disiplinlerinin farklı ilkeleri bulunmakla ve mukteza subjektif bağlayıcılığı olan bir hukuk kaynağı olmakla birlikte, kanun hükümlerinin açık olmaması karşısında, diğer faktörlerin yanısıra bu olguların da, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönündeki başvuru algısı üzerinde etkili olduğu aşikardır.

60. Bu değerlendirmeler sonucunda, ... ve katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülmemeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

61. Açıklanan nedenlerle, öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibarıyla, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörü-

lemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmeyerek, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurucağının, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekir."

Yukarıdaki kararın verilmesinde başka mükelleflere olumlu yönde verilmiş bulunan muktezaların mükellefi yanılsamaya sürüklemiş olmasının başlı başına değerlendirme konusu yapılmadığı ve birçok etkenin bir arada değerlendirildiği, ayrıca kararın olayına özgü olduğu ileri sürülebilir. Ancak, buna rağmen konunun karara varılmasında ele alınan temel olgulardan birisi olarak kabul edilmesini önemli buluyor ve bundan sonra yüce mahkemenin önüne gelecek davalarda emsal olarak alınabileceğini düşünüyoruz.

Özelge İptal Edilirse Vergi Tarhiyatı Yapılmalı mı?

Ülkemizdeki yürürlükte olan mevzuata göre, mükelleflerin vergisel durumuna ilişkin almış oldukları özelgeye uygun davranmakla birlikte, alınan özelge daha sonradan iptal edilirse yahut uygulama tarzında değişiklik olursa, mükellef yanıltılmış olduğundan kendisine vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz, ancak kayba uğratılan verginin aslı istenir.

Ancak, devletin yetkili makamlarından alınan yazılı görüş sonucunda, mükellefler bir takım hayati yatırım kararları vermiş ve borç yükümlülüğü altına girmiş yahut şirketlerinde kalan fon fazlalarını kar dağıtımı olarak ortaklarına dağıtmış olabilir. Verilen özelgenin daha sonradan iptali halinde, hiç hesapta olmayan şekilde ortaya çıkabilecek ek vergi tarhiyatı mükellefleri derinden sarsabilir.

OECD üyesi birçok ülkede mükellefin aldığı özelgenin daha sonradan iptal edilmesi durumunda, vergi idaresi verdiği görüşle bağlı olmakta ve mükellef hakkında hiçbir işlem yapılamamaktadır. Diğer bir ifade şekliyle, özelgenin yanlış olması halinde, mükellef nezdinde ilave bir vergi tarhiyatına gidilmemektedir.

Ülkemizde de özelgelerin iptal edilmesi durumunda vergi aslının istenmesinin hakkaniyete uygun olup olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır. Özellikle karşı tarafa yansıtılan (sözleşme ile diğer tarafa aktarılan veya aktarılması gereken) vergilerde, alınan özelge uyarınca hesaplanmayarak yansıtılmamış verginin, özelgeye uygun davranan mükelleften aranılmasının gerekip gerekmediği tartışması yargıya taşınmıştır.

Hurda plastikten imal edilen plastik granül teslimlerinin KDV karşısındaki durumunu soran bir mükellefe söz konusu teslimlerin hurda teslimi olarak kabul edildiğinden dolayı KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı şeklinde özelge verilmiştir. Ancak, imal ettiği plastik granüllerin satışını özelgeye uygun olarak KDV'siz yapan mükellefe daha sonradan başka bir özelge gönderilerek yaptığı satışlar üzerinden KDV hesaplayarak beyan edilmesi istenilmiştir. Mükellef sonradan gelen özelgeyi dikkate almamış ve herhangi bir beyanda bulunmamıştır.

Bunun üzerine vergi idaresi tarafından mükellef hakkında vergi tarhiyatında bulunulmuş ancak yasa gereği ceza kesilmemiştir. Mükellefin yapılan tarhiyata karşı açtığı davada, yerel mahkeme vergi tarhiyatını "İdare görüşü doğrultusunda hareket eden şirketin bu aşamadan sonra emtiayı satın alan kişilere KDV'yi yansıtmasının mümkün olamayacağı, davacıdan tahsili halinde de malvarlığında haksız yere eksilmeye neden olunacağı" gerekçesi ile kaldırmıştır.

Danıştay 9. Dairesi'nin E.2007/2911 K.2009/33 sayı ve 20.1.2009 günlü Kararı ile "Bu gerekçenin kabulü halinde KDV uygulamasının satıcının keyfine bırakılmış olacağı ve bu KDV'nin artık hiçbir zaman alınamayacağı" gerekçesi ile bozulmuştur. Ancak, Danıştay'ın ilgili dairesi karar düzeltme aşamasında görüşünü değiştirmiş ve vergi tarhiyatını kaldıran yerel mahkemenin kararını onamıştır. Danıştay 9. Dairesinin E.2009/5034 K.2010/624 sayı ve 09.02.2010 tarihli kararının gerekçesinde, "Katma Değer Vergisinin özü itibarıyla yansıtılarak tüketicide kalması gereken bir vergi olduğu, özelgenin değiştirilmesi sonucu artık nihai tüketiciye yansıtılamayacak olan verginin davacının malvarlığından haksız yere eksilmeye yol açacak olması" açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan Danıştay kararı olayına özgü bulunabilir. Ancak, özelgenin yanlış verilmiş olması halinde, yasal olarak herhangi bir dayanağı bulunmadığı halde, hakkaniyet gereği vergi aslının da istenmeyeceğine dair bu yargı kararını önemsiyoruz. Bundan sonra verilecek kararlarda emsal olarak dikkate alınması ihtimal dahilindedir.

Ayrıca, mükelleflerimizin vergisel uyumsuzluklarda Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru hakkını kullanılabildiği ve bu çerçevede AİHM'de alınmış kararların da dikkate alındığı hususu göz önünde bulundurulduğunda, OECD üyesi birçok ülkede uygulandığı üzere, mükellefin aldığı özelgenin daha sonradan iptal edilmesi durumunda, mükellef nezdinde ilave bir vergi tarhiyatı yapılmaması konusunda yasal düzenleme yapılmasının yerinde olacağını düşünüyoruz.

Özelgelerden Ücret Veya Harç Alınır mı?

Bildiğimiz kadarıyla vergi idaresinin mükelleflere özelge vererek sağladığı hizmetler üzerinden ücret veya harç alınması yönündeki ilk öneri bir vergi uygulayıcısı tarafından yazılan bir makalede gündeme getirilmiştir. Bu çerçevede, dünyadaki hiçbir vergi idaresinin bizdeki kadar yoğun özelge taleplerine zamanında ve tam olarak yerine getirecek personele, zamana ve mali kaynaklara sahip olmadığı dile getirilmiş, Amerikan Vergi İdaresi tarafından bile basit, yargıya intikal etmiş veya daha sonraki gelişmelere bağlı olarak görüş değişikliği olabilecek bazı konularda hiç özelge verilmediği, özelge verilen konularda ise belli bir ücret veya harç tahsil edildiği belirtilmiştir.

Aynı şekilde, Kanada'da vergi idaresi tarafından her konuda özelge verilmemekte, verilen özelgelerde ise özelgenin hazırlanmasında geçen süre için saat bazında ücret alınmaktadır. Ücret alınmasına gerekçe olarak ise, personelin normal görevi dışında ayırdığı zaman ve diğer idari masrafların varlığı ile mükellefin konuya ilişkin olarak danışabileceği muhasebe ve müşavirlik şirketlerinin varlığı gösterilmektedir.

Ülkemizde özelge taleplerinden herhangi bir ücret alınmaması nedeniyle mükelleflerin en küçük sorunlarını dahi Bakanlığa ilettiği, hatta ücret karşılığı mükelleflere danışmanlık ve müşavirlik hizmeti sunan kişilerin bile özelge istedikleri, vergi idaresinin kendi işlemlerinden daha çok danışmanlık işlerine zaman harcadığı, bu nedenle özelge verilecek konularda yapılacak açıklama taleplerinin asgari ve azami sınırları tespit edilecek bir harç karşılığında yapılması önerilmiştir.

Benzer yönde görüşler daha sonra akademisyenler tarafından da dile getirilmiştir. Vergi ve muhasebe alanında mükellef kesimine hizmet veren gelişmiş bir sektör olmasına karşın, bu kadar çok özelgeye ihtiyaç duyulmasının önemli sebeplerinden birisi olarak da, meslek mensuplarının kendilerine yüklenen sorumluluktan kaçma çabası olarak değerlendirilmiştir. Bu durumun, idareyi iş yüküne boğduğu gibi, meslek mensuplarının araştırmacılığını ve doktrin, içtihat gibi kaynakları da kullanarak yorum yapma yeteneğini ve dolayısıyla vergi hukukunun ve mesleklerinin gelişimini ve giderek içtihat oluşumunu önleyici bir hal aldığı yönünde görüşler de ileri sürülmüştür.

6009 Sayılı Kanunun yasalaşmadan önceki taslak olarak meclise sevk edilmiş halinde, mükelleflerin vergi uygulamalarına ilişkin izahat taleplerinin idarece yanıtlanması, kamu kurumları tarafından verilen hizmet kapsamında değerlendirilerek harç kapsamına alınmak istenilmiştir. Ancak, yasa taslağında yer verilen söz konusu madde hükmü kabul görmemiş ve yasanın meclisten geçen halinde yer almamıştır. Dolayısıyla, mükelleflere talebi üzerine verilen özelgeler için harç tahsil edilmesi söz konusu olmadığı gibi herhangi bir ücret de alınmaz.

Emsal Özelge Havuzunun Açılması Gerekmez mi?

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellefleri aydınlatmak ve idarede şeffaflığı sağlamak üzere vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri dikkate almak kaydıyla, mükelleflere verilmiş bulunan örnek sayılabilecek özelgeleri web sitesinde yayımlanmaktadır. Yayımlanan özelgelerde mükelleflerin şahsına veya ilişkide olduğu kurumlara ilişkin kimlik bilgileri, vergi numaraları, hesap durumları vb. bilgiler mahremiyet çerçevesinde gizlenmektedir.

Ancak, çok sınırlı sayıda özelge yayımlanıyor olması geçmişte de yaşanan yakınmaları gündeme getirmektedir. Aynı konuya ilişkin olarak farklı mükelleflere farklı görüşler verilip verilmediği konusunda soru işaretleri doğmakta, tereddüt edilen konularda idare tarafından verilmiş başka bir özelge olup olmadığı konusunda mükellefler arayışa sürüklenmektedir.

Diğer taraftan, bakanlık merkezinde oluşturulan komisyonun önüne sadece ilk defa karşılaşılan sorunların getirildiği ve bunların çözüm yolunun bulunduğu düşünülecek olursa, bu özelgelerin benzer yönde sorunlar yaşayan mükellefler açısından ne derece önem taşıdığı ortadadır.

Ayrıca, mükelleflerin aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilmiş bulunan özelgelerden yararlanması konusunda yasal düzenleme yapılmıştır. Vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin lehine özelge bulunduğu yönündeki iddialarının incelenmesi ve değerlendirilmesinin zorunlu olduğunu göz önünde bulundurursak, emsal özelge havuzunun kamuoyunun kullanımına açılmasının kurulan bu sistemin sağlıklı bir şekilde çalışması için ne derece önemli ve gerekli olduğu ortaya çıkar.

Dolayısıyla, komisyon tarafından onaylan özelgelerin içine konulduğu emsal özelge havuzunun, sadece yetkili birimlerce kullanılması uygulamasından vazgeçilerek, web sitesi üzerinden kamuoyunun kullanımına açılmasının yerinde olacağını düşünüyoruz.

Referanslar

- 1- Vergi Usul Kanunu, Madde 413 ve Madde 369
- 2- Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik,
- 3- 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.03.2013 Tarih ve 28600 Sayılı R.G.,
- 4- 63 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri,
- 5- AYM, 12.11.2014 Tarih ve 2014/6192 No.lu Karar, 21.02.2015 Tarih ve 29274 Sayılı R.G.,
- 6- Azmi DEMİRCİ, "Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Kasım 2002, Sayı 255
- 7- Bumin DOĞRUSÖZ, "Yanlış Mukteza ve Vergi Aslı", Referans Gazetesi, 12 Kasım 2009
- 8- Namık Kemal UYANIK, "Genel Tebliğler ve Muktezalar", Vergi Dünyası, Ekim 2001, Sayı 242
- 9- Bumin DOĞRUSÖZ, "Özelge ve Düşündükleri", Dünya Gazetesi, 26 Eylül 2005

Sonsöz

Özelge uygulamasına dair aklımıza gelen tüm soruları ortaya koyup, elimizden geldiğince yanıtlamaya çalıştık. Konuya ilişkin olarak son bir notumuz ve uyarımız daha olacak. Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkili kıldığı makamlardan vergisel konularda alınan görüşlere ilişkin olarak herhangi bir ücret alınmıyor, ancak bu durum özelge talebinde bulunmanın bir maliyeti olmayacağı anlamına gelmiyor.

Vergi yasalarına göre mükelleflere düşen ödevlerin hemen hemen hepsi sürelerle bağlanmıştır. Mükelleflerin vergisel işlemleri gerçekleştirdikten sonra üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesi için belirlenmiş süreler geçmeden önce görüş alabiliyor olması gerekir. Ancak, özelge taleplerinin dayanılmaz boyutlarda yoğun olması nedeniyle, özelge taleplerine makul bir sürede yanıt verilmesi genelde pek mümkün olmuyor. Özelge isteyip bekleyen mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin süreleri kaçırmaları, bu nedenle cezalı vergi tarhiyatıyla karşılaşmaları ihtimal dahilindedir.

Diğer taraftan, idare tarafından verilen özeldeler, mükellefin içinde bulunduğu sorunları çözecek bir şekilde olumlu yönde gelebileceği gibi, mükellefi sıkıntıya sokacak şekilde olumsuz da gelebilir. Verilen özeldelerin bir örneği mutlaka mükellefin dosyasına konulmaktadır. Mükellefin olumsuz yönde gelen özeldeye uygun davranmaması ve bu durumun saptanması halinde, mükellef konunun özelliğine göre cezalı vergi tarhiyatına muhatap olacaktır.

Bu nedenle, mükelleflerin özelge istemeden önce konuyu vergi danışmanları ile birlikte enine boyuna değerlendirmelerinin yerinde olacağını hatırlatmak isteriz.

Saygılarımızla,

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

Konsey Yeminli Mali Müşavirlik
Denetim ve Danışmanlık Ltd. Şti.

İlkbahar Mh. Güneypark
Kümeevleri Sk. Kule 1923
Kat: 30 D: 205
06550 Oran - Ankara

TEL: (312) 504 63 36
GSM: (532) 221 40 41

www.konseydenetim.com.tr