



# Kesit Akademi Dergisi

The Journal of Kesit Academy

ISSN/ICCH: 2149 - 9225

Yıl/Year/Год: 6, Sayı/Number/

Номер: 23, Haziran/June/ИЮНЬ 2020,

s./pp. 317-328

Geliş/Submitted/ Отправлено: 30.04.2020

Kabul/Accepted/ Принимать: 11.06.2020

Yayın/Published/ Опубликованный:

25.06.2020

DOI: 10.29228/kesit.43265

Araştırma Makalesi

Research Article

Научная Статья

Öğr. Gör. Çağlasın YALDIZ

Kırklareli Üniversitesi, Vize Meslek Yüksekokulu,

Mülkiyet Koruma ve Güvenlik Bölümü İş Sağlığı ve Güvenliği Programı

avcaglasinacar@hotmail.com

ORCID ID: 0000-0001-5733-3445



## ÖZELGELERİN HUKUKİ MAHİYETİ\*

### Öz

Bir kamu hukuku ilişkisi olan vergi ilişkisi, mükelleflerin sadece ödevlerini değil haklarını da konu almaktadır. Özelge de bu haklardan biri olarak mevzuatımızda yer bulmuştur. Temelde verginin kanuniliği ilkesine dayanan bu ilişkide, mükellef sayısının çokluğu, vergisel işlemlerin yoğunluğu gibi nedenlerle pratik olması açısından, kanunlarca zaman zaman idareye işlem yapma yetkisi verilmiştir. Aynı şekilde kanunların karmaşık olması, mükelleflere anlaşılabilirliği konusunda yardımcı olunması amacıyla da özelgeler önem taşımaktadır. Buna göre özelge kavramı, temeli mükellefi koruma olan, mükellefin vergi idaresinden izahat talep edebilme, bu yolla tereddütlerini giderme hakkına dayanmaktadır. Özelgeler Vergi Hukukunun yardımcı kaynaklarındandır. Bu çalışmada, özelge kavramı, hukuki içeriği, kapsamı, normlar içindeki yeri, işleyiş süreci ve bu süreçteki yetkili makamlar, bu makamların görevleri, mükellefin özelge konusunda hak ve ödevleri, özelge taleplerinde uygulanacak usul ve esaslar, Özelgelerin hukuki bağlayıcılığı ve sonuçları, vergi inceleme süreci ve vergi cezalarına etkisi ve son olarak özelge sürecine ilişkin güncel konular ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Özelgeler, kamu hukuku, vergi hukuku.

\* **Cite as/Atıf:** Yaldız, Ç. (2020). Özelgelerin Hukuki Mahiyeti, *Kesit Akademi Dergisi* 6(23): 317-328.  
<http://dx.doi.org/10.29228/kesit.43265>

Checked by plagiarism software. Benzerlik tespit yazılımıyla kontrol edilmiştir. CC-BY-NC 4.0

## LEGAL NATURE OF TAX RULES

### Abstract

The tax relationship, which is a public law relationship, deals not only with the duties of taxpayers but also deals with their rights. So the tax rules were included in our legislation as one of these rights. In this relationship, which is basically based on the principle of legality of taxes, the administration has been given the authority to conduct transactions from time to time in order to be practical due to reasons such as the number of taxpayers and the intensity of tax transactions. Likewise, the tax rules are important in order to help that the laws which are complex be understood by taxpayers. Accordingly, the concept of the tax rule is based on the right of the taxpayer, foundation of which is protection of taxpayers, to request an explanation from the tax administration and to eliminate his hesitations in this way. The tax rules are among the auxiliary sources of Tax Law. In this study, the concept of tax rule, its legal content, scope, its place within the norms, the process of operation and the competent authorities in this process, the duties of these authorities, the rights and duties of the taxpayer regarding tax rule, the procedures and principles to be applied in the requests of a tax rule, the legal bindingness and results of tax rules, the tax review process and its impact on tax penalties and, finally, up-to-date issues related to tax ruling process to be handled.

**Keywords:** Tax rules, public law, tax law.

### GİRİŞ

Mükelleflerin izahat taleplerinin cevaplandırılması 1961 Anayasasından beri mevzuatımızda yer bulmuştur. 1989 yılında yapılan düzenleme ile bu yetki defterdarlıklara da verilmiştir. Bu uygulamanın ardından özeldede cevap birliğini sağlamak ve iş yükünü azaltmak adına, genel bilgilendirme yolu olan, sirküler uygulamasına geçilmiştir (Ak, 2016).

6009 Sayılı Kanun (Resmî Gazete, 2010) ile sirküler düzenlemesi getirilmiştir Bu kanuna bağlı olarak çıkarılan “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir (Resmî Gazete, 2010).

VUK’un 413. maddesine göre özelge; “Mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığından veya ilgili makamlardan, vergi durumlarıyla ilgili tereddüt ettikleri konularda, tereddütlerini gidermek üzere istedikleri, karşılığında bu idarelerce kendilerine verilen cevaplardır.” Vergi idareleri bu cevapları özelge şeklinde tek bir mükellefe yönelik verebilecekleri gibi, periyodik hale gelen soruları sirküler şeklinde toplu cevap olarak da verilmesini uygun bulabilirler. Özelgeler adından da anlaşılacağı üzere, kişiye özel, onun vergisel durumuna ilişkin izahat içerdiğinden, mükellef açısından, son derece yararlı ve açıklayıcı, mükellefin en temel bilgi alma haklarından biridir.

Mükellefin özelge talep etme hakkı, pozitif niteliği olan yani devletin mükellefe bu hizmeti sunması gereken bir mükellef hakkı vergide belirlilik ilkesinin de bir gereğidir (Aykın, 2016, ss.151-152).

Özelgeler sayesinde, muhtemel vergi kayıplarına engel olunabilmektedir. Çünkü Vergi Hukuku yapısı itibariyle son derece teknik, karmaşık, güncel ve yeniliklere açık bir hukuk dalıdır, bu hukuk dalının değişen normlarını takip ve uygulama, vergi hukuku alanında uzman olmayan sade bir vatandaş için oldukça zordur (Manav, 2019, s.221).

Özelgeler Kişiyeye özgü olduğu için Resmi Gazete’de yayımlanmaz. Sadece Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesinde yayımlanır. Özelgeler yardımcı kaynak olmaları itibari ile vergi kanunları ve Anayasaya aykırı olamazlar. Tıpkı diğer idari işlemler gibi yargısal denetime tabidir.

### Özelgelerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri

Hukukumuzda en temel norm Anayasa olmak üzere normların kendi aralarında alttaki norm kendinden üstte gelen normlara aykırı olmamak şartı ile aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunmaktadır. Bu sıralamada vergi kanunları kuşkusuz Anayasanın hemen altında yer almaktadır. Anayasal hükümlere aykırı olmaları mümkün değildir (Manav, 2019).

Vergi Hukuku alanında yürütme organının “kararname”, “karar”, “tebliğ”, “sirküler”, “genelge”, “talimat”, “genel emir”, “ilân”, “duyuru”, gibi vergi uygulamasını kolaylaştırmak amacı ile kanunlara aykırı olmamak şartıyla, genel kurallar koyduğu bilinmektedir. Özelgeler, bireye yön veren, yol gösteren, kanun, yönetmelik, genel tebliğ gibi kaynaklardan sonra gelen dolayısı ile bunlara aykırı olamayacak, vergi hukukunda çözüm aracı olan yardımcı kaynaklardır.

Özelgeler, normlar sıralamasında zayıf bir kaynak niteliğindedir. Kanunlara, yönetmeliklere ve genel tebliğlere aykırı olamazlar. Çünkü özelgeler Maliye Bakanlığı görüşü içeren, sadece o olaya özgü ve o olay konusunda tereddüt yaşayan mükellefi ilgilendiren idari kararlardır.

### Özelge Hakkı ile Bilgi Edinme Hakkı Karşılaştırılması

VUK 413 üncü maddeye göre özelge talep hakkı ile 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı “Bilgi Edinme Kanunu” (Resmî Gazete, 2003) ve 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı “Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunla” (Resmî Gazete, 1984) birbirlerinden farklı haklardır.

Bilgi Edinme Hakkı kapsamında olan başvurular, “Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından yasal istisnalar dışındaki, kayıtlarıyla ilgili olarak her türlü veriyi talep etme hakkını kapsamaktadır.”

Dilekçe hakkına dair kanunu ise, “Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle ya da kamu ile ilgili dilek ve şikâyetlerini yetkili makamlara yazı ile bildirmelerini kapsamaktadır.”

Mükellefin özelge talep etme hakkı, Özelge talep edilebilecek konular, talebin yapılacağı merciiler bakımından yukarıda bahsettiğimiz kanunların içeriğinden ayrılmaktadır. Çünkü mükellef dilekçe hakkında olduğu gibi, kurumdan dilekçe ile her hangi bir konuda talepte bulunmamakta, bilgi edinme hakkının içeriğinde olduğu gibi ilgili kuruma dair bilgi, belge, kayıt talep etmemektir (Aykın, 2017a, ss.1-3).

Vergi hukukuna ilişkin bir veya birkaç konuda nasıl hareket edeceğini bilmemesinden dolayı, tereddüte düştüğü için ve yanlış hareket edip hem kendi zararına hem de devletin olası vergi kaybını engellemek adına kamu idaresinden 'açıklama' talep etmektedir (Aykın, 2017a, ss.1-3).

Bunun karşılığında İdare tarafından yapılan yorum kapsamında işlem tesis eden mükellef kendisine ceza kesilmesi ve gecikme faizi oluşturulmasına karşın idareye karşı koruma kazanmaktadır. Buna karşın bu koruma bilgi edinme hakkı ve dilekçe hakkı kapsamında bulunmamaktadır.

Dilekçe ve Bilgi edinme hakkında belli bir konu sınırlaması bulunmuyor iken, VUK'a göre izahat talep etme hakkında vergi ile ilgili tereddüt edilen hususlar olması gerekmektedir.

Değerlendirme yapılırken, yorum yerine mükellefe başvurusunun bilgi edinme amaçlı mı yoksa sonucuna ulaşamadığı bir konuda izahat isteme amaçlı mı olduğu belirlenmelidir. Talep edilen konu sadece bilgi edinme amacı taşıyor ise özelge kapsamında değerlendirilmez.

### Özelgede Yetkili Makamlar

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereğince (Resmî Gazete, 1983); Vergi Yükümlülerinin vergi durumları hakkındaki izahat istedikleri konularda bu konuları cevaplandırma görevi;

Merkezde Gelirler Genel Müdürlüğüne,

İllerde gelir müdürlükleri ve vergi dairesi başkanlarına verilmiş olmaktadır.”

Özelge uygulamasına dair usul ve esaslarının belirlendiği 188 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ise;

Mükelleflere tereddütte kaldıkları konularla ilgili vermek üzere Defterdarlıkların yetkili olduğu,

Mükelleflerin Defterdarlıklardan bilgi istemeleri hususu

Defterdarlıkların tereddütte kaldıkları konularda Bakanlığa başvuracakları

Defterdarlıkça mükellefe verilen cevabın yetersiz kalması halinde aynı şekilde Bakanlık görüş istenebileceği düzenlenmiştir.

Mükellefler ya da vergi sorumluları özelge talepleriyle ilgili olarak, ikametgâh veya merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile başkanlık bulunmayan yerlerde ise defterdarlıklara, ikametgâhı ve kanuni merkezi bulunmayanlar da Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurabilirler.

Mükelleflerce yapılacak özelge talepleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde matbu örneği olan "Özelge Talep Formu" kullanılarak yapılmak zorundadır. Buradan anlaşılıyor ki, Mükellefler özelge taleplerini Vergi Dairesi Başkanlıklarından yoksa müdürlükler veya mal müdürlüklerinden belirlenen usul ve esaslara göre talep edebilirler.

### Özelge Talep edebilecek Kişiler

VUK'a göre Mükellefler ve vergi sorumluları ya doğrudan kendileri veya ölümlerinden sonra mirasçıları, kanunen yetkilendirilmiş olan kanuni temsilcileri ya da vekilleri özelge talebinde bulunabilirler.

Mükellefin statüsünün, dar veya tam mükellef olmasının, vatandaşlığının, gerçek veya tüzel kişi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Odalar, birlikler gibi meslek kuruluşları, doğrudan kendileriyle ilgili olanlar hariç, üyelerini bilgilendirme amaçlı özelge talep edemezler.

Bu kuruluşlar sadece özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilirler. Bu kuralın dayanağı özelgenin bireye özel bir cevap olması ve meslek kuruluşlarınca toplu cevap haline gelmesini engellemek olabilir. Ancak uygulamada bu görüşün niteliğinin ne olduğu tartışmalı bir konudur.

Mükelleflerin kendilerine verilen cevapları yetersiz bulmaları halinde, yeniden aynı konu ile ilgili, doğrudan bakanlıktan özelge talep etme hakları bulunmaktadır. Kişiler özelge taleplerini açık, anlaşılır bir şekilde ve tüm detayları ile ortaya koymalıdır. Bilgi istenen konu hakkında kanunda veya mevzuatta açık bir düzenleme olmasına karşın yinede talepte bulunulursa, gelir idaresi başkanlığının iş yükü gereksiz yere artmış olacağından bu husus göz önünde bulundurulmalıdır (Demirci, 2002, ss. 4-6).

### Özelge Taleplerinde Uygulanacak Usul

Özelge sürecine dair belirlemeler 188 nolu Vergi usul Kanunu genel tebliğinde yer almaktadır (Resmi Gazete, 1988). Buna göre;

- Özelge başvuruları sadece mükelleflerce, yazılı şekilde görevli makamlar olan il defterdarlıkları veya vergi dairesi başkanlıklarına yapılır.

- Yetkili olan makamlar mükelleflere cevabı kanunlar, tebliğler, genelgeler, genel yazılar ve bildirilen görüşler çerçevesinde verir.

- Mükellefler kendilerine verilen cevabı yetersiz görürlerse tekrar aynı makamlara müracatta bulunarak bakanlıktan görüş isterler.

- Bu durumda yetkili makamlar kendi cevapları ile beraber mükellefin taleplerini son karar mercii olan ilgili bakanlığa bildirir.

Bu noktada vergi daireleri veya defterdarlıklarca, görüş istenen konunun net bir şekilde çözüme kavuşturulması için gereken azami özen gösterilmeli, cevaplama süresi uzatılmamalıdır (Demirci, 2002).

Yükümlülerin, yetkililerce konunun doğru bir şekilde yanıtlanabilmesi için gerekli sürenin tanınması bakımından zamanında harekete geçmeleri gerekir. Özelge başvuruları bizzat mükellefler veya temsilcileri aracılığı ile yazılı olarak sadece yetkili makamlardan talep edilebilir (Demirci, 2002).

Mükelleflerce yapılacak özelge talepleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde matbu örneği olan "Özelge Talep Formu" kullanılarak yapılmak zorundadır.

Bu form üç bölümden oluşuyor olup, İlk bölüm kimlik bilgilerinin, ikinci bölüm, özelge talebinin içeriğine ilişkin bilgilerin ve son bölüm ekteki belgelerin yer aldığı bölümden oluşmaktadır (Dermirci, 2002).

Taleplerden sonra; Vergi dairesi başkanlıkları veya vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde defterdarlıklar, özelge taleplerini mevzuata ve usule uygun olup olmamalarına talep eden kişilere, özelge konusuna göre değerlendirerek usule aykırı olması halinde başvuru sahibine olumsuz cevabı yazı ile ve gerekçelendirerek bildirecektir (Ercan, 2010, ss.189-222).

Özelge taleplerinin usulünde her hangi bir sorun olmaması, her yönüyle mevzuata uygun olması halinde, vergi dairesi başkanlıkları veya duruma göre defterdarlıklar, ilk defa talep edilen özelgelerle ilgili, özelge taslağı hazırlayarak, 16.01.2010 tarihinde ilk kez uygulanmaya başlanan “Özelge Otomasyon Sisteminde” yer alan emsal özelge havuzunda bu cevapları bulundurlar. Özelge yerine sirküler yolu ile de bilgilendirme yapılabilir (Ercan, 2010).

Özelge havuzunda yer alan özelgele tekrar işleme tabi tutulmaksızın, yeni talepte, otomasyon sisteminden alınan özelge emsal alınarak cevap oluşturulur. Özelge otomasyon sistemi işlerliğin ve mükelleflerin bilgilendirilmesinin, daha pratik, daha hızlı ve faydalı olması açısından getirilen bir sistemdir. Ancak bu havuz mükelleflere değil, kamu idaresine açıktır. Bu yönüyle doktrinde eleştirilmektedir (Öztemel, 2018, 1-10).

### Özelge Taleplerinin Sınırları

“Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” 8’inci maddeye göre;

Başkalarının vergi durumlarıyla ilgili talepleri

Hakkında yargılama olan konudaki talepleri

Hâlihazırdaki vergi incelemeleri ile ilgili talepleri

Soyut bilgiler içeren talepleri

Maliye Bakanalığına yetki verilen konularla ilgili talepleri

Vergi uygulaması gerçekleştirildikten sonraki

Bilgi edinme Kanunu Kapsamındaki talepleri

Özelgenin hukuki mahiyetinin dışındadır.

Tek tek irdeleyecek olursak; Başkalarının vergi işlemleri ile ilgili konular kişisel veri kapsamında olduğu için, hakkında yargılama olan talepleri inceleme ve karar makamı artık mahkeme olduğu için, soyut bilgiler içeren taleplerin dikkate alınması mümkün olmadığından ve bilgi edinme kanunu kapsamındaki talepler zaten bu kanun kapsamında değerlendirileceği aynı anda birden fazla bilgi edinmenin söz konusu olmayacağı nedenleriyle, özelge kapsamında değerlendirilmez (Aykın, 2016, 150-155).

Aynı şekilde vergi hatalarıyla ilgili düzeltme talepleri ile yapılan şikâyetler talepleri de özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir (Ercan, 2010).

Ayrıca “Mücbir sebep, vergi borçlarının terkin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması vs. kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konularla ilgili talepler, geçersizdir.”

Mükellefler özelge talebinde bulunurken gerçekten çözümünde tereddüte düştükleri konularda bu talepte bulunmalı, yaptıkları vergisel işlemleri idari makamlara da onaylatmak ve emin olmak adına bu haklarını kötüye kullanıp cevap mercilerini gereksiz yere meşgul etmemelilerdir.

### Özelgenin Bağlayıcılığı

Genel kural olarak özelgeler; mükellefleri, yargıyı, vergi inceleme elamanlarını bağlamamaktadır. Sadece özelge veren makamı bağlar. Bu nedenle idare tarafından hatalı düzenlenen özelgeler için ceza verilmemesi ayrıca tarh edilen vergi için de gecikme faizi hesaplanması söz konusudur.

Özelgenin inceleme elemanı yönünden bağlayıcılığı ise daha farklıdır. Şöyle ki; inceleme elemanı raporunu bağımsız bir şekilde yazar. Ancak mükellefçe sunulan özelgeyi raporuna eklemek zorundadır. Buna karşın Rapor değerlendirme komisyonu özelgeye katılır ve bu yönde rapor yazılmasını talep ederse, inceleme elemanları buna uymak zorundadır (Aykın, 2017b).

Özelgeler adından da anlaşılacağı üzere, sadece izahat talep eden mükellefin, izahat talep ettiği konuya ilişkin olmak zorundadır. Bunun bir diğer sonucu olarak da verilen cevap başka mükellefleri bağlamamaktadır. Yalnız soru soran mükellef için hukuki sonuç doğuran idari yorumlardır.

Özelge talebinde bulunmayan mükellefin kendi yaşadığı vergisel sorunla benzerlik gösteriyor diye, onu emsal göstererek işlem yapması halinde, kendisine vergi cezası kesilmesinde veya gecikme faizi uygulanmasında kural olarak bir engel bulunmamaktadır (Öztemel, 2018, 1-10).

Bu durum, özelgelerin ‘kişiyeye özel izahat’ olmaları ile uyuşan bir durumdur. Ancak; Danıştay’ın vermiş olduğu bazı kararlarda sınırlı faaliyet alanı olan sınırlı sayıdaki kuruluşlardan birine verilen izahat talebinin diğeri için de koruma sağlayacağını belirtmiştir. Anayasadaki eşitlik ilkesi bakımından da düşünüldüğünde eşit durumdaki mükelleflerden birine verilen izahat, diğer mükellef içinde koruma sağlamalıdır (Öztemel, 2018).

Sonuç olarak; Diğer mükelleflerin gelir idaresi başkanlıkları ile yaşadıkları idari ya da yargısal sorunlarda bu özelgeleri emsal olarak gösterebilmeleri olası değildir. Ancak kanımca idare ya da yargıya yardımcı kaynak olmasında ve inisiyatif olarak değerlendirmeye alınmasında sakınca yoktur.

Danıştay içtihatlarında özelgelerin yardımcı kaynak olduğunu, icrai nitelikte olmadığını mükellefleri bağlamadığını, dolayısı ile iptal davasına konu olamayacaklarını belirtmiştir (Öztemel, 2018).

Mükellefe verilen özelgenin bir örneği mükellefte bir örneği veren makamda kalır. Mükellefe verilen izahate karşılık mükellefin buna uygun davranmaması halinde, idarenin tesis

ettiği işleme ve yasaya aykırı davranmış olacak ve bunun yaptırımını yoluna gidilecektir (Ak, 2016).

### Özelgelerin Vergi Cezalarına Etkisi

VUK'un "Yanılma" konulu ilgili maddesine göre; 369 uncu maddesi uyarınca; "Özelgeye göre işlem yapan mükellefe, özelge konusu fiil nedeniyle vergi cezası kesilemeyecek ve tarh edilen vergiler için gecikme faizi hesaplanamayacaktır."

Bununla beraber "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." denilmiştir.

Ancak, bunun için mükellef veya sorumluların, özelge taleplerinin vergi işlemi gerçekleşmeden "önce" olması gerekmektedir. Aksi takdirde izahat istemek için geç olacak, bu durum vergi cezasını engellemeyecektir.

Özelge talebi karşılanan mükellefe yanlış izahat verilmiş olması ve mükellefin buna göre işlem yapması durumunda, mükellefe vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmaması, Kural olarak vergi aslını kapsamamakla beraber, Danıştay'ın kdv gibi yansıyan vergilerinde özelge korumasına tabi olması gerektiği yönünde kararları mevcuttur (Öztemel, 2018, 1-10).

Örneğin; Danıştay 9.Dairesi "...Davacı belediyenin mülkiyetinde bulunan taşınmazların 2886 Sayılı Kanun kapsamında ihale yoluyla satıldığı, satılan gayrimenkul bedelleri üzerinden katma değer vergisi tahsil edildiği, İstanbul Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü'nün 2.2.2005 tarih ve 1256 Sayılı özelgesinde, söz konusu satışların katma değer vergisinden istisna olduğu belirtildiğinden tahsil edilen, katma değer vergisinin ilgili şahıslara iade edilmek üzere davalı Belediye'ye iade edildiği, ancak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.12.2005 tarihli yazısına istinaden, ihtilaf konusu satışların, 3065 Sayılı Kanununun 17/4-1. maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulmasının mümkün olmadığı belirtilmesi üzerine; "İade edilen katma değer vergileri için davaya konu tahakkuk fişinin düzenlenmesi üzerine açılan davada, vergiden istisna olmayan satışlar sebebiyle yapılan tahakkukun yerinde olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar veren..." yerel mahkemenin kararını bozmuştur.

2005 Eylül dönemi için tahakkuk ettirilen katma değer vergisi ve gecikme faizlerinin kaldırılması talebi ile söz konusu belediye tarafından açılan dava yerel mahkeme tarafından kabul edilmemiştir. Söz konusu belediye, KDV'de teslim veya hizmetin vergiden istisna olduğu yönünde verilmiş olan özelgeye uygun hareket edip mülkiyetinde bulunan taşınmazların satışlarından tahsil ettiği katma değer vergisini ilgili şahıslara iade etmiştir. Sonrasında idarenin görüş değiştirip ilgili özelgede belirtilenlerin aksini ifade ettiği görülmüştür. Böyle bir durumda mezkûr belediyenin zarara uğratılması söz konusu olacaktır.

"...davacı belediyenin, üzerine düşen yasal yükümlülüğü yerine getirip, katma değer vergisini tahsil ederek davalı idareye ödediği, tahsil edilen katma değer vergisinin, Kanunun yorumuna bağlı olarak istisna kapsamında olduğundan bahisle davalı tarafından davacı kuruma tekrar iade edilmesi suretiyle muhataplarına ödenmesinin sağlandığı, davalı idarenin, son-



radan görüş değiştirmek suretiyle muhataplarına iade edilen katma değer vergisi tutarını, davacı Belediyeden tekrar talep edildiği görülmekte olup, üzerine düşen tüm yasal yükümlülükleri yerine getiren davacı kurumdan, söz konusu vergi tutarının tahsiline dair kamu gücünü kullanma yetkisinin olmadığı bir husus sebebiyle yeni bir uygulama yapılmak istenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır...” şeklinde davayı karara bağlamıştır (Öztemel, 2018, 1-10).

İdarenin izahati sonucu işlem yapan mükellefin, daha sonra idarenin usul değiştirmesinden dolayı özellikle kdv gibi yansıyan vergilerde zarara uğramaları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle hukuka güvenin korunması adına bazı vergi tiplerinde asıllarının istenmemesi yönündeki yüksek mahkeme kararları son derece yerindedir (Öztemel, 2018, 1-10).

### **Özelgelerin Hükümsüz Olması**

Özelgeler, talep edildikleri tarihteki mevzuat çerçevesinde değerlendirilirler. Geçmişe yürüme söz konusu değildir. Ancak Kanunlar çerçevesinde veya idarece ilgili konuyla ilgili yeni bir düzenleme yapılması halinde mevcut özelge hükümsüz kalacaktır. Dolayısı ile artık mükellefe vergisel işlemler veya vergi cezaları konusunda bir koruma sağlayamayacaktır.

İdare yayımlanmış olduğu sirküler veya vermiş olduğu özelge yönündeki kanaatini sonradan değiştirirse, bu durum geçmişe yürümeyecek, mükellefin her hangi bir sorumluluğu olmayacaktır. Bu düzenleme hukuki güvenlik ilkesi bakımından yerinde bir düzenlemedir (Bozdoğan, 2012, 83).

Bununla beraber yapılan incelemede mükellefin özelge talebindeki bilgi veya belgelerin yanlış, mesnetsiz ya da hiç olmaması halinde de aynı şekilde özelge hükümsüz olacaktır.

### **Özelgelerin Vergi İnceleme Sürecine Etkisi**

VUK'un ilgili maddesinde, vergi inceleme memurlarının “vergi kanunları, kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri” ancak, sirküler, özelge vs.. düzenlemelerin kanuna aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, raporlarına yazacakları hususları düzenlenmektedir

Vergi inceleme elemanları mükellefleri denetlerken, mükelleflerin ibraz edecekleri özelgelere karşı, özelgeyi tutanağa dâhil ederek ve sunulan özelgenin yapılan incelemeye, mükellefin lehine olup olmadığına dikkat ederek, durumu değerlendirerek işlem yapmaları gerekmektedir (Ak, 2016).

Mükelleflerin kendileri dışındaki mükelleflere verilen özelgeleri, vergi incelemesi esnasında, inceleme elemanlarına sunup sunamayacakları ise, tartışmalı bir konudur. Kanımca konuyla ilgisinin bulunması şartı ile vergi elemanlarınca değerlendirilmeye alınabilir. Ancak inceleme elemanları mükellefin sunduğu özelgeye aykırı bir raporda düzenleyebilirler.

Vergi inceleme raporları vergi dairesine gönderilmeden önce ‘rapor değerlendirme komisyonuna’ gönderilir. Komisyon ile vergi inceleme elemanı arasında uyuşmazlık olması halinde, ‘Merkezi rapor değerlendirme komisyonu’ devreye girer, konuyu kanun genel tebliğ, sirküler, özelgelere uygunluk bakımından inceler ve karar verir.

## SONUÇ

Bir kamu hukuku ilişkisi olan vergi hukuku ilişkisinde, devletin tek yanlı ve kamu gücüne dayalı olarak vergi alması söz konusudur. Bu nedenle bu ilişkinin zayıf tarafı olan mükelleflerinde korunması, onlara vergi yükümlülüğünün yanı sıra çeşitli haklar da verilmesi gerekmektedir. Özelgelerin çıkış noktası temelde budur.

VUK yürürlüğe girdiği andan itibaren, mevzuatımızda yer bulan, vergi hukukunda yardımcı kaynaklardan olan özelgeler sayesinde mükellefler kendilerine yönelik, tereddüte düştikleri konularla ilgili Gelir idaresi başkanlığınca verilen idari kararlardan yararlanmaktadırlar. Özelgeler VUK'un yanı sıra, çeşitli genel tebliğler ve mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına dair Yönetmelikte de yer bulmaktadır.

Vergi mevzuatının kapsamının geniş olması, konuların teknik olması bu nedenle mükelleflerce anlaşılma zorluğu yaşanması, süreç içerisinde mevzuatın değişmesi gibi nedenlerle mükellefler zaman zaman yanlış vergisel işlemler yapabilmektedirler.

Diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kanunlarında da kanun lafzı ve ruhu ile birlikte yorumlanmaktadır. Lafzın açık olmadığı durumlarda kanunun yapılış amacı, kanun koyucunun iradesi gibi durumlar düşünülerek yoruma ihtiyaç vardır. Özelgeler kanunların uygulanması ve yorumlanması konusunda tereddüte düşülen, ihtiyaç duyulan durumlarda devreye girerler.

Vergi Hukukunda diğer kanunlarda uygulanan “Kanunu Bilmemek Mazeret Sayılmaz” ilkesi daha esnektir. Mükelleflere bilmedikleri veya emin olmadıkları konularda Vergi Dairesi Başkanlıklarınca yardımcı olunmakta verilen cevaba göre işlem tesis eden mükellefe vergi cezası uygulanamamakta, yetkili makamlar tarafından resmi olarak yanlış bilgilendirme yapılması durumunda ise, gecikme faizi alınmayacağı hüküm altına alınmıştır (Demirci, 2002).

Günden güne özelgelerin önemi ve uygulaması artmıştır. Özelgeler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın çalışmalarının şeffaflığı ve mükelleflerin bilgi edinmeleri açısından oldukça önem taşımaktadır. Hatta özelgelerin adeta yeni bir hüküm halini aldıklarını görmekteyiz.

İdarenin mükelleflere yönelik çıkarmış olduğu, karar, tebliğ, sirküler, özelge gibi bildirimler bize görev alanının her geçen gün genişlediğini göstermektedir. Hızlı işlerlik açısından bu durum rahatlık ve kolaylık sağlasa da, verginin kanuniliği ilkesi açısından değerlendirildiğinde, idarenin yasama organı gibi hareket etme ihtimali bakımından sakıncalar taşıdığını düşünen görüşler de mevcuttur (Kahraman 2016, ss.160-167).

Ayrıca sistemde, mükelleflerin özelge taleplerinin karmaşık cevaplarla karşılanması bazen sirkülerle karşılanması, Özelge verilecek konuların çok geniş olması, bu itibarla gelir idaresinin iş yükünü arttırması ve bu nedenle de idarenin günden güne izahat taleplerine gereken önemi veremeyerek, matbu cevaplar şeklinde bu talepleri karşılamak durumunda kalması, hizmetin ücretsiz olması nedeni ile mükelleflerin zaman zaman danışmanlık beklentisi içine girmeleri gibi sakıncalar bulunmaktadır (Aykın, 2016, 155-165).

Bunun dışında hakkında vergi incelemesi işlemi yapılan mükelleflerin özelge talebinde bulunurlarsa idarece cevap verilip verilmeyeceği hususu, özelge taleplerinin cevaplandırılması

için idareye verilen bir kanuni mühletin olmaması, Özelge taleplerinin yetkili makamlarca hangi sürede cevaplandırılacağı, belli sürede cevaplandırılmaması halinde hangi işlemlerin yapılacağı, özelge talebinde bulunan mükelleften hangi tür belgelerin isteneceği ve bunun kapsamı, özelge veren makamın yanlış özelge verdiğinin tespiti halinde hangi usulün uygulanacağı konularındaki mevzuat eksikliği ve açıklama belirsizliği de göz çarpmaktadır.

Son haliyle mükelleflere farklı cevapların verilmesini sağlamak ve uygulamada birlik amacı ile ortak komisyon oluşturulmuştur ve özelge izahatları Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayınlanmaktadır.

Özelgelerin, mükelleflere vergi ile ilgili konularda yardımcı olarak mükellefleri aydınlatmaları, muhtemel vergi kayıplarının önüne geçmeleri gibi faydaları vardır. Özelge hizmetinde, hızı, şeffaflığı, cevaplarda birliği sağlamak amacı ile uygulamaya konulan "e-özelge" sistemi çok yerinde olmakla beraber, ilgili personelin görevini yaparken, edinmiş oldukları bilgilerde mükellef mahremiyetine uygun davranmaları, bilgileri gizli tutmaları, kullanmamaları önem arz etmektedir.

Bir diğer husus özelge harcı konusudur. Ülkemizde özelge talepleriyle ilgili her hangi bir ücret alınmaması zaman zaman bu kurumun gereksiz yere kullanılmasına neden olabilmektedir. Hatta danışmanlık veren profesyonellerin bile zaman zaman özelge talebinde buldukları görülmektedir. Bu nedenle özelge taleplerinin makul bir harca tabi olmasını öneren görüşler de mevcuttur (Ak, 2016).

Vergi Hukukunda, mükelleflerin bilgi edinmeleri ve karmaşık teknik konularda mükelleflere yardımcı olunması açısından oldukça faydalı bir müessese olan özelgelerin, yukarıda bahsedilen sakıncaların giderilmesi ve sistemin güncellenmesi ile daha da faydalı olacağı görüşü taşımaktayım.

#### KAYNAKÇA

- Ak, B. (2016). Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Sorumlu Vergicilik*, 64-90.
- Aykın, H. (2016). Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 125, 147-186.
- Aykın, H. (2017a). Mükellefin İzahat Talep Etme Hakkının Bilgi Edinme Ve Dilekçe Hakkından Farkı. <https://vergidosyasi.com/2017/01/19/mukellefin-izahat-talep-etme-hakkinin-bilgi-edinme-ve-dilekce-hakkindan-farki> (Erişim Tarihi: 20.03.2020).
- Aykın, H. (2017b). Özelge Kimi Bağlar Kimi Bağlamaz. <https://vergidosyasi.com/2017/01/24/ozelge-kimi-baglar-kimi-baglamaz/> (Erişim Tarihi:15.03.2020)
- Bozdoğan, M. N. (2012). Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelemesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 112, 73-90.
- Danıştay 9. Dairesi (2013). E. Sayı:2009/2445 K. Sayılı 2013/13049 Tarih 26.12.2013.
- Demirci, A. (2002). Vergi Uygulamasında Özelgeler İşlevler Ve Değerlendirmesi. *Vergi Dünyası*.

<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3072> Erişim Tarihi: 05.03.2020)

- Ercan, İ. (2010). Mükelleflerin Özelge Taleplerine İlişkin Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm Sergisi*, 101, 171-180.
- Kahraman, A. (2016). Bireysel Başvuru Kararlarının Vergi Hukukuna Etkisi. *Sorumlu Vergicilik*, 23-35.
- Manav, T. (2019). Özelge yeni bir hüküm tesis edebilir mi?. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 217-225.
- Öztemel, G. K. (2018). Özelgelerin Hukuki Mahiyetleri Uygulamada Yaşanan Sorunlar-Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 1-10.
- Resmî Gazete (1983). Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. Sayı: 18251
- Resmî Gazete (1984). Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanu. Sayı: 18571.
- Resmî Gazete (1988). 188 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Sayı: 20025
- Resmî Gazete (2003). Bilgi Edinme Hakkı Kanu. Sayı: 25269
- Resmî Gazete (2010a). 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu. Sayı: 27659.
- Resmî Gazete (2010b). Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevzaplandırılmasına Dair Yönetmelik. Sayı: 27686.