



## GİRİŞ

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilerin konulması, değiştirilmesi ve hatta kaldırılmasının bir kanunla yapılmasını gerektirir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin maddi yönünü oluşturan belirlilik ilkesi gereğince vergilendirmeye ilişkin asli unsurların ve uygulamaya ilişkin esasların kanunlarda kesin bir şekilde saptanmış olması gerekmektedir (Ak, 2016: 65). Verginin mükellefi, konusu, dönemi, matrahı, oranı gibi unsurlar vergilendirmeye ilişkin asli unsurlardan bazıları olarak sıralanabilir.

Anayasal bir hüküm olan vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi hukusunda asli ve bağlayıcı kaynaklar yanında, yardımcı kaynaklar olarak nitelendirilen bazı bağlayıcı olmayan kaynaklar da yer almaktadır (Demirci, 2003:1). Özelge ya da yaygın eski ismi ile muktezalar da sadece görüş talep eden yükümlülere yönelik olarak verildiğinden diğer yükümlülere hatta görüşü talep eden yükümlünün kendisini bile bağlamamaktadır.

Mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından belirsiz buldukları veya vergilemeye ilişkin tereddüte düştükleri konularda vergi idaresinden yazılı açıklama talep etmeleri ve bu talep üzerine idarenin verdiği görüşler “özelge” ya da “mukteza” olarak isimlendirilmektedir. Mükelleflerin idareden isteyebilecekleri izahatların usul ve esasları da VUK Genel Tebliği ile belirlenmektedir.

Mükellefler ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından belirsiz ve tereddüt doğuran konular hakkında, isteyebilecekleri izahatların usul ve esaslarına ilişkin olarak ilk olarak 188 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği<sup>3</sup> yayınlanmıştır. Yine, 315 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği<sup>4</sup> ile de, aynı konularda özelge taleplerinin artması nedeniyle ve mükelleflere de kolaylık sağlamak amacıyla tespit edilen özelgelerden özellik arz edenlerinin periyodik olarak sirküler halinde yayımlanmasına karar verilmiştir (Ercan, 2010: 171-172).

395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği<sup>5</sup> ile mükellef ve vergi sorumlularının özelge taleplerine ilişkin usul ve esaslarda bazı değişiklikler yapılmıştır. Akabinde de, ilgili Genel Tebliğde yapılan değişiklikler doğrultusunda, 2010 yılında “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (MİTC DY)<sup>6</sup> yayınlamıştır. Söz konusu yönetmelik hükümleri çerçevesinde uygulamanın yürütülüşü ile ilgili son düzenleme aşağıdaki bölümde özetlenmiştir.

Diğer yandan Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamamaktadırlar. Ancak, MİTC DY ile Maliye Bakanlığınca "Odalar ve Birlikler Gibi Mesleki Kuruluşların” “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” talep edebilmeleri uygun görülerek mevzuatımıza yepyeni bir kavram da eklenmiş bulunmaktadır.

Çalışmanın amacı, öncelikle mükelleflerin izahat taleplerinin yetkili makamlarca özelge tayin edilmek veya sirküler yayımlanmak suretiyle cevaplanmasına ilişkin usul ve esaslar ile kavramsal çerçevesinin verilerek, bundan sonra vergi usul hukukumuzda yer alacak olan “Özelge” ve “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” kavramlarının özellikleri, kapsamı ve hukuki sonuçları itibariyle analiz edilmesidir.

Bu çerçevede çalışmanın kapsamı ve yöntemi, mükelleflerin izahat taleplerinin cevaplandırılmasına ilişkin usul ve esasların ve özellikle mevzuatımıza yeni girmiş bulunan “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” kavramının gerek hukuki sonuçları ve gerekse de idarenin ve muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin iş yükleri açısından değerlendirilmesi olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın önemi, “Özelge” ve “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” ayrımının hukuki sonuçları itibariyle farklılık arzemesinin gerek literatürde gerekse yargıda fikir ayrılıklarına sebep olabileceği ve muhasebe meslek mensupları ve mükelleflerin olduğu kadar idarenin de iş yükünü arttıracacağı hususlarını gündeme taşınması ve bu gerekçelerle de ya bu ayrıma son

<sup>3</sup> 188 Sıra No’lu VUK GT, 20.12.1988 tarih ve 20025 sayılı Resmi Gazete.

<sup>4</sup> 315 Sıra No’lu VUK GT, 30.04.2003 tarih ve 25094 sayılı Resmi Gazete.

<sup>5</sup> 395 Sıra No’lu VUK GT, 16.01.2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete.

<sup>6</sup> “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (MİTC DY)”, 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete. <<http://www.gib.gov.tr/node/86780>>.

verilmesi ya da bu konuda yeni bir düzenleme yapılmasını önermesidir. Konu mükellef hakları bakımından da önem arz etmektedir (Gündüz, 2016: 217-234; Kaba ve Beşel, 2018: 39-58).

### **1. Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasında Usul ve Esaslar**

Mükellef ve vergi sorumlularının özelge taleplerine ilişkin usul ve esaslar konusunda 395 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Genel Tebliğde yapılan bu değişiklikler sonrasında da aynı doğrultuda, 2010 yılında “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” yayımlanmıştır. MİTC DY hükümleri çerçevesinde uygulama aşağıdaki şekilde yürütülmektedir.

#### **1.1.Yönetmeliğin Amacı, Kapsamı, Dayanak ve Tanımlar**

Yönetmelik, 213 sayılı VUK'un 413'üncü maddesine dayanılarak hazırlanmıştır. Yönetmelikle mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile isteyecekleri izahatın Gelir İdaresi Başkanlığı veya diğer yetkili makamlarca özelge tayin edilmek veya Başkanlıkça sirküler yayımlanmak suretiyle cevaplanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş bulunmaktadır (MİTC DY, m.1-2).

Özelge, ilgili yönetmelikte: “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 tanımlanmıştır (MİTC DY, m.3/f).

Sirküler ise: “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” şeklinde tanımlanmıştır (MİTC DY, m.3/g).

#### **1.2. Özelge Talep Edebilecekler**

Özelge talepleri, mükellefler ile vergi sorumlularının kendileri tarafından yapılabileceği gibi, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince de yapılabilir. Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. Ancak, bu kuruluşlar Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilirler (MİTC DY, m.9).

#### **1.3. Özelge Talep Edilecek Mercii**

Özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir (MİTC DY, m.10/1).

Diğer mükellef veya vergi sorumluları özelge talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurur (MİTC DY, m.10/2).

Özelge talepleri, Başkanlığın internet sitesinde bir örneği yer alan Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle yapılır. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılacak özelge talepleri kabul edilmez (MİTC DY, m.10/3).

#### **1.4. Komisyonun Oluşturulması ve Görevi**

Mükellefler ve vergi sorumlularının özelge talepleri bu iş için özel olarak kurulmuş olan özelge komisyonu tarafından cevaplanır. Komisyon, Başkanlık bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya vekâleten gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu olan bir başkan yardımcısının başkanlığında, üç kişiden az olmamak şartıyla gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu daire başkanlarından oluşur (MİTC DY, m.4/1).

Komisyon, mükelleflerin ve vergi sorumlularının özelge taleplerine uygun olarak özelge tayinine yetkili makamlarca hazırlanan özelge taslaklarını değerlendirerek tayin edilecek özelgeleri belirler. Ve aynı zamanda gerekli görmesi halinde vergi uygulamalarına ilişkin olarak tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanacak sirkülerlere karar verir (MİTC DY, m.5).

### **1.5. Özelge Kapsamında Değerlendirilmeyecek Başvurular**

Vergi idaresi, yasal veya idari açıdan sakınca gördüğü bazı durumlarda özelge vermekten kaçınılabilmektedir (Ak, 2016: 67). Bu nedenle de örneğin meslek odalarının üyeleri için bilgi istediği konular ile vergisel işlemlerin gerçekleşmesinden sonra yapılan başvurularda olduğu gibi mükellef ve vergi sorumlularının tüm başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmez. Yönetmelik mükelleflerin özelge kapsamında değerlendirilmeyecek başvurularını şu şekilde belirtmiş bulunmaktadır (MİTC DY, m.8/2):

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

### **1.6. Taleplerin Değerlendirilerek Özelgelerin Tayini Süreci**

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar özelge taleplerini yönetmeliğin 8-10'uncu maddelerinde yer alan hükümler bakımından değerlendirir. Söz konusu maddelerde yer alan hükümlere aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirim yapılır (MİTC DY, m.11/1).

Birinci fıkrada belirtilen makamlarca; konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlanarak, Başkanlığa gönderilir ve Komisyonun onayından sonra özelge tayin edilir (MİTC DY, m.11/2).

Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur (MİTC DY, m.11/2).

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, Komisyonca oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir (MİTC DY, m.11/4).

### **1.8. Sirküler**

Başkanlık, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında tüm mükelleflere

yönelik olarak uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler yayımlayabilir (MİTC DY, m.13/1).

Komisyonca hazırlanarak Bakan veya Başkan tarafından imzalanan sirkülerler Başkanlığın internet sitesinde yayımlanır (MİTC DY, m.13/2).

## 2. Mevzuatımızda Özelge İle İlgili Hükümlerin Kronolojik Gelişimi

Mükelleflerin vergilemeye ilişkin tereddüte düştükleri bir konuda vergi idaresinden yazılı açıklama talep etmeleri üzerine verilen görüşler “özelge” ya da eski yaygın adıyla “mukteza” olarak bilinmektedir. Sistem, Vergi Usul Kanunu (VUK)’un 413. maddesinde kanunun yürürlüğe girdiği yıllardan bu yana yer bulan bir hükümdür (Arioğlu, 2015: 1).

Özelgenin önemi, VUK’un 369’uncu maddesi gereği aldıkları görüşe göre hareket edenlere verilen görüş ya da kanundaki ifadesiyle izahat yanlıştır da olsa vergi cezası kesilemeyecek ve gecikme faizi hesaplanamayacak olmasından kaynaklanmaktadır (Gümüş, 2013: 20). Aynı zamanda vergi inceleme elemanlarının hazırladıkları vergi inceleme raporlarında da, vergi kanunları ile ilgili mevzuatın yanı sıra sirküler ve özelgelere uygunluğuna da bakılmaktadır (Nas, 2012: 1307-1336).

Görüldüğü üzere izahat talep etme hakkı bir başka deyişle özelge talebi mükellef hakları bağlamında mükelleflere verilen önemli haklardan birisidir. Ancak ülkemiz mevzuatında mükellef haklarına ilişkin sistematik bir düzenleme yapılmadığı için, mükellefler vergisel işlemlere ilişkin haklarını yeterli derecede bilmemekteyizler (Gündüz, 2016: 233). Örneğin Kaba ve Beşel’in (2018: 53) yaptıkları bir araştırma sonucuna göre mükelleflerin sadece yarısından daha az bir kısmı yanılma halinde ceza kesilmeyeceğini bildiğini belirtmiştir<sup>7</sup>.

### 2.1. Mevzuatımızda Özelge Kavramının Kronolojik Gelişimi

Özelge, Türk Vergi Sistemine ilk defa 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 Sayılı Vergi usul Kanununun (VUK) 3 fıkradan oluşan 413’üncü maddesi ile girmiştir. Maddenin o zamanki ilk başlığı “Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri” şeklindedir. 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi usul Kanunu (VUK) 10-12.01.1961 tarih ve 10703-10704-10705 sayılı Resmi Gazetelerde (3 ayrı günlük Resmi Gazetede bölümler halinde) yayınlanmıştır.

Maddenin 1. Fıkrası “Mükellefler, Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler” (VUK, m.413/1) hükmü ile özelgeyi tanımlamıştır. Maddenin 2. fıkrası da “Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler (VUK, m. 413/2)” diyerek özelgenin yazılı olarak talep edilmesi gereğini ve yetkili makamlarında en kısa zamanda cevap verme mecburiyetini ihdas etmiştir.

Öteden beri bilinen şekliyle özelgenin mükellefe sağladığı koruma, özelge verilen konuda sonradan idarece bir tarhiyat yapılması halinde kanun hükmü gereği ceza uygulanmasını engellemesidir (Arioğlu, 2015: 1). Bu hüküm maddenin 3. ve son fıkrasında “Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez (VUK, m. 413/3)” şeklinde tesis edilerek özelgeye uygun hareket eden mükelleflere bir koruma kalkanı görevi görmektedir.

Maddenin 07.08.2003 tarihinde yürürlüğe giren, 30.07.2003 tarih ve 4962 Sayılı Kanunun 17/A-b maddesiyle değişen şeklinde ise ikinci fıkrasındaki "en kısa bir zamanda" ibaresi "yazı ile veya sirkülerle" şeklinde değiştirilmiştir: “Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler (VUK, m.413/2).”

Ancak, VUK’un 413’üncü maddesi ile ilgili yapılan en kapsamlı değişiklik 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren, 23.07.2010 tarih ve 6009 Sayılı Kanunun 15’inci maddesiyle

<sup>7</sup> Kaba ve Beşel’in (2018: 53) Sakarya ilinde vergi mükelleflerine uyguladıkları araştırma bulgusuna göre, mükelleflerin %43,2’si yanılma halinde ceza kesilmeyeceğini bildiğini belirtmiş iken, %27,6’sı kararsız olduğunu ve %29,2’si ise bu hakkını bilmediğini belirtmiştir.

gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikle madde başlığı ile birlikte madde metni de tamamen yenilenmiştir. Madde başlığı eski ilk halinde “Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri” iken, 23.7.2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanununun 15’inci maddesiyle metne işlendiği şekilde “Mükelleflerin izahat talebi” olarak değiştirilmiştir. Maddenin son şekli şöyledir:

“Mükelleflerin izahat talebi:

VUK, m.413 (Değişik: 23.7.2010 - 6009/15 m.)

*Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.*

*Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.*

*Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.*

*Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.*

*Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında yayımlanır.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”*

Son kapsamlı değişiklik ile maddenin yeni şeklinde “Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.” ibaresine yer verilmemiştir. Bunun nedeni ceza uygulaması açısından iki madde arasında önemli bir bağlantı bulunduğu gerekçesi ile ceza ile ilgili hususların VUK, 369’da ayrıca düzenlenmiş olmasıdır (Tuncer, 2010: 1).

## **2.2.Yanılma ve Görüş Değişikliği Kavramının Kronolojik Gelişimi**

Yanılma hükümleri de, Türk Vergi Sistemine ilk defa 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 Sayılı Vergi usul Kanununun (VUK) 3 fıkradan oluşan 369. maddesi ile girmiştir. Maddenin başlığı “Yanılma” şeklindedir. 1961 tarihli maddenin bu ilk metni, “*yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları ve bir hüküm uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması*” hallerinde, kusur ve usulsüzlük sebebiyle mükellefler hakkında ceza kesilmeyeceğini hüküm altına almıştır.

VUK, 369’un, 30.12.1980 tarih ve 2365 Sayılı Kanununun 88’inci maddesiyle değişen bendi<sup>8</sup> “*yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları ve bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması*” gibi sayılan bu durumlarda vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır.

VUK, 369 ile ilgili yapılan en kapsamlı değişiklik 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren, 23.07.2010 tarih ve 6009 Sayılı Kanununun 14’üncü maddesiyle gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikle madde başlığı ile birlikte madde metni de tamamen yenilenmiştir. Madde başlığı “Yanılma” iken, 23.7.2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanununun 14’üncü maddesiyle metne işlendiği

<sup>8</sup> 31.12.1980 tarih ve Mükerrer 17207 Sayılı Resmî Gazete.

şekilde “Yanılma ve görüş değişikliği” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece VUK’un 369 ve 413’üncü maddeleri başlıklarıyla birlikte değiştirilerek özelge ve yanılma müesseselerinde sistematik ve köklü değişikliklere gidilmiştir (Bozdoğan, 2012: 75).

Bu kapsamlı ve son değişiklik ile tamamen yenilenmiş olan madde metninin yeni şekli VUK, 413 ile arasında önemli bir bağlantı bulunduğu gerekçesi ile ceza ile ilgili hususlar VUK, 369’da düzenlenmiş ve maddenin son şekli şöyle olmuştur:

“Yanılma ve görüş değişikliği:

*Madde 369 – (Değişik: 23.7.2010 - 6009/14 md.)*

*Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.*

*Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”*

Mevzuatta genelde ek ya da geçici maddelerle sık sık yapılan düzenlemeler mükellef, idare ve yargı organlarının görüş ve uygulama farklılıklarına neden olabilmekte (Demirli, 2011, 315) ya da zaman zaman idare değişik gerekçelerle görüşünden vazgeçebilmektedir. Bu nedenle mükellefin yanılmasının yanı sıra idarenin görüş değişikliği de vergi uyumsuzluklarına sebep olabilmektedir. Bu nedenle gerek uyumsuzlukların önlenmesi gerekse de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması açısından bu düzenlemeler yerinde görülerek kabullenilmiş bulunmaktadır.

### **3. Yeni Bir Kavram Olarak Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş**

Vergi Usul Kanununa (m.413) göre mükellefler, vergi uygulamaları hakkında şüpheli gördükleri veya tereddüte düştükleri hususlar hakkında “özelge” isteyebilirler. Kanun (m.369) uyarınca, özelgenin, verilen idari görüşe göre hareket eden mükellef açısından, ceza kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanmasını önleyici bir işlevi de bulunmaktadır. Ancak Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamamaktadırlar. Buna rağmen Maliye Bakanlığının 2010 yılındaki yönetmeliği ile "Odalar ve Birlikler Gibi Mesleki Kuruluşların” “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” talep edebilmeleri uygun görülerek mevzuatımıza yepyeni bir kavram eklenmiştir (Gündüz, 2016: 223-224).

395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinin, “*Özelge Talebinde Bulunabilecekler*” başlıklı 4’üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacak olup, talebin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerekmektedir" şeklindeki düzenlemenin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek 2010 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından iptali istemi ile açılan davada Danıştay 4. Dairesi, daha önce yürürlükten kaldırılmasına rağmen 395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinin ilgili fıkrasını 8.3.2011 gününde oyçokluğuyla iptal etmiştir<sup>9</sup>.

Akabinde Danıştay’ın 4. Dairesinin kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca da uygun bulunmuş ve temyiz isteminin reddine, 30.4.2013 gününde oyçokluğu ile karar verilmiştir<sup>10</sup>. Bu iptal sonucunda özelge talebinde bulunma hakkının kullanımının genişletilerek Odalar ve Borsalar Birliği gibi mesleki kuruluşlara da tanındığı izlenimi doğmuştur.

<sup>9</sup> Danıştay 4. Dairesinin 8.3.2011 günlü ve E.2010/1129, K.2011/982 sayılı kararı.

<sup>10</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 30.4.2013 günlü ve E.2011/561, K.2013/158 sayılı kararı.

Bu gelişmelere rağmen, idarece çıkarılan yönetmeliğin 9. Maddesinin ikinci fıkrasındaki “Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. Ancak, bu kuruluşlar Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilirler.”<sup>11</sup> şeklindeki düzenlemesi ile Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşların üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacakları hükmü bir anlamda tekrar ihdas edilmiş oldu.

Bahsedilen son düzenleme ile daha önce iptal edilen fıkra hükmü ile özdeş bir hükmün ihdas edilmesine rağmen TÜRMOB bu düzenleme ile ilgili olarak bahsedilen yönetmeliğin 9’uncu maddesinin ikinci fıkrası hakkında bugüne kadar yeni bir dava açmamıştır. Ancak, tarafımızdan yapılan Bilgi Edinme Başvurusuna<sup>12</sup> verilen cevapta TÜRMOB, birlik tarafından meslek mensuplarına duyurulmak üzere istenecek bir özelgenin anılan madde gerekçe gösterilerek reddedilmesi halinde evvelki yargı kararında belirtilen gerekçelere istinaden yeni bir iptal davası açılabileceğini de beyan etmiştir.

Bu gelişmelerin sonucunda vergi sistemimizde “özelge niteliğinde olmayan görüş” şeklinde bir kavramın yerleşerek yaygın olarak kullanılmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Gelinen bu son aşamada, Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacaklardır. Ancak, bu kuruluşlar Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda “özelge niteliğinde olmayan görüş” talep edebileceklerdir.

### 3.1. Hukuki Sonuçları İtibariyle Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş

VUK, 413 özelgeyi mükelleflerin kendi durumlarıyla ilgili olarak isteyebileceklerini açıkça belirttiğinden dolayı alınan özelgelerin niteliği gereği sadece o mükellefe özgü olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle meslek odaları tüm üyeleri adına özelge talep edemeyeceklerinden, vergilendirme ile ilgili hususlarda genel bir tereddüt hâsıl olduğunda her bir mükellefin ayrı ayrı başvuru yapması gerekecektir.

Bu durum meslek odalarının üyelerinin ekseriyetinin karşılaştığı bir vergisel hususla ilgili olarak Gelir İdaresi’ne başvurarak soru soramayacağı ya da bilgi alamayacağı anlamına da gelmeyecektir (Ozansoy, 2010: 58-66). Ancak meslek odalarınca alınan bu görüşe uygun hareket eden üyelerin ya da onların mükellefleri için özelge gibi bir koruma kalkanı görevi görmeyecektir.

Uygulamanın bu haliyle meslek mensupları üzerinde birçok olumsuz etkiye sebep olabileceği söylenebilir. Örneğin zaten vergisel kayıt dışılığı önlemede yetersiz kalan muhasebe meslek mensuplarının işyükleri bu sebeple daha da artabileceği gibi, meslek mensuplarının mesleki memnuniyetleri ve buna bağlı olarak bireysel iş performansları da zedelenebilecektir (Günlük, vd., 2017: 16-17).

395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğ ile bu konuda ifade edilen husus, bu tür başvuruların “özelge başvurusu” olamayacağı ve dolayısıyla özelgenin hukuki sonuçlarını doğuramayacağı anlamına gelir. Bu belirlemenin, bazı yazarlarca Kanun hükmünün açıklanmasından ibaret olduğu düşünülse de tebliğde düzenleme yapılırken bu hususun yanlış anlamalara meydan vermeyecek şekilde daha iyi ifade edilmesinin uygun olacağını belirtenler de bulunmaktadır (Ozansoy, 2010: 58-66).

VUK’un 369’uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları yanlış hali sayılarak bu halde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı hükmüne bağlanmıştır. Buna göre, kendisine verilen özelgeye uygun hareket eden mükellef veya vergi sorumlusuna, bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyecek ve faiz de istenmeyecektir.

<sup>11</sup> “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (MİTCDY)”, 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete. <<http://www.gib.gov.tr/node/86780>>.

<sup>12</sup> 02.03.2016 tarihli ve 46640 referans numaralı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’a yapılan “Bilgi Edinme Başvurusu”.

Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar, vergilendirme ile ilgili konularda üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacak olup, Başkanlıktan, sadece özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebileceklerdir. Ancak bu görüşe uygun hareket eden meslek mensuplarının işlemleri VUK'un 369'uncu maddesinde belirtilen "cezadan" ve "gecikme faizinden" kurtulmak bakımından hüküm ifade etmeyeceği açıktır. Böylece birbiri ile benzer ya da çok yakın olaylar için dahi hukuki sonuçları itibariyle iki farklı uygulama ortaya çıkabilecektir.

Özel sektör temsilcilerine hizmet sunan Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşların özelge niteliğinde görüş talep edebilmelerine getirilen bu kısıtlama, Devletin, mali teşvik araçlarıyla neredeyse tüm alanlarda yatırımların özel kesimce yapılmasını sağlamaya çalışması (Demirli, 2015: 23-25) ile çelişmektedir. Bu kısıtlama aynı zamanda mükelleflerin ve meslek mensuplarının meslek odalarından beklentileri ile de çelişen (Yücel ve Özevin, 2016: 675-678) bir durum ortaya koymaktadır.

Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde mesleki kuruluşların Başkanlıktan vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilmelerinin mümkün olduğu belirtilmesine rağmen, bu konudaki usul ve esasların neler olacağına belirlenmemiş olması da büyük bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Mükelleflerin izahat talepleri ile ilgili usul ve esaslar teferruatlı bir şekilde düzenlenmişken mesleki kuruluşların özelge niteliğinde olmayan görüş talepleri ile ilgili hiçbir düzenleme yapılmamıştır.

Meslek odalarının böyle bir talep yapılsa bile bu talebin kapsamı, bu talebi cevaplayacak olan kişi, kurul veya komisyonun kim ya da kimler olduğu, kim ya da hangi türdeki meslek odalarının bu görüşü talep etme hakkı bulunduğu, bu talebin hangi merciye ya da mercilere yapılabileceği, taleplerin cevaplandırma süreci ve süresi gibi birçok uygulama ile ilgili ilke ve esasın belirlenmemiş olduğu gözükmektedir.

Özelgelerle ilgili olarak bir Özelge Otomasyon Sisteminin kurulması öngörülmüş ve böyle bir sistem de hâlihazırda kurulmuş iken, kamuoyu ve ilgili tarafların bilgilendirilmesi konusunda meslek odalarının alınan özelge niteliğinde olmayan görüşlerle ilgili böyle bir sistemden de hiç bahsedilmemiştir.

## SONUÇ

Kesinleşmiş yargı kararına rağmen, Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamamaktadırlar. Ancak, bu kuruluşların Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda, özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilecekleri uygun görülerek mevzuatımıza yeni bir kavram eklenmiştir. Ancak bu yeni kavramın birçok yönden eleştirililere açık olduğu görülmektedir.

Bunlardan ilki, bu yeni kavramın hukuki sonuçları itibariyle özelgeden farklılığı noktasında ortaya çıkmaktadır. VUK'ta giderek kurumsallaşan "Özelge" ve "Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş" kavramlarının özellikleri, kapsamı ve hukuki sonuçları itibariyle oldukça farklı oldukları anlaşılmaktadır.

Mutat şekliyle özelgenin mükellefe sağladığı koruma, özelge verilen konuda sonradan idarece bir tarhiyat yapılması halinde kanun hükmü gereği özelgeye uygun hareket eden mükelleflere ceza uygulanmasını engellemesidir. Kanuni düzenlemelerde daha önce yer almayan "Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş" kavramının özelgeye benzer bir koruma işlevinin olmayacağı açıktır.

"Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş" şeklinde verilen idari görüşün, bu görüşe uygun hareket eden muhasebe meslek mensupları ve onların mükellefleri açısından, özelgede olduğu gibi ceza kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanmasını önleyici bir işlevi bulunmayacaktır. Dolayısıyla, mevzuatımızda giderek kurumsallaşan bu yeni kavram, gerek literatürde ereksiz yargıda fikir ayrılıklarına sebep olabilecek özelliktedir.

Bir diğer eleştiri ise, "Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş" ile ilgili usul ve esasların neler olacağına belirlenmemiş olması da büyük bir eksiklik olarak göze çarpmasıdır. Mesleki

kuruluşların özelge niteliğinde olmayan görüş talepleri ile ilgili neredeyse hiçbir düzenleme yapılmamıştır.

Örneğin meslek odalarınca yapılabileceği öngörülen böyle bir talebin kapsamı, bu talebin cevaplandırılma süreci ve süresi, talebi cevaplamaya kimlerin yetkili olacağı, hangi türdeki meslek odalarının bu görüşü talep etme hakkı bulunduğu, bu talebin hangi mercilere yapılabileceği gibi birçok uygulama esası belirlenmemiştir.

Üçüncü bir eleştiri de, “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” müessesesinin özellikle muhasebe meslek mensupları ve mükelleflerin olduğu kadar idarenin de iş yükünü oldukça arttıracığı açıktır. Çok sayıda mükellefi ilgilendiren bir hususun sadece bireysel olarak talep konusu yapılmasında ısrar edilmesinin iş yüküne yansımaları kaçınılmaz olacaktır. Aslında bu yönüyle konu bir bakıma mükellef hakları açısından da önem arz etmektedir.

Sayılan gerekçelerle, bir an önce ya “Özelge” ve “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” ayırımına son verilmesi ya da bu konuda yeni bir düzenleme yapılarak en azından uygulama ile ilgili usul ve esasın belirlenmesi ve böylece konu hakkındaki boşluğun giderilmesi gerekmektedir. Gerekli değişikliklerin geç kalınmadan yapılması oldukça önemlidir.

### KAYNAKÇA

- Ak, Bülent. (2016). “Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, www.kpmg.com, (KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş), 08.11.2016, s. 64-90. <<[https:// home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-bulent-ak.pdf](https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-bulent-ak.pdf)>, 08.11.2016.
- Arioğlu, Osman. (2015). “Özelgeler ve Mükellefe Sağladığı Haklar”, www.vergialgi.net, 15 Kasım 2015, Sayfa 1. <<http://www.vergialgi.net/mukellef-haklari/ozelgeler-ve-mukellefe-sagladigi-haklar/>>, 21.06.2016.
- Bilgi Edinme Başvurusu, (2016). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’a yapılan, 02.03.2016 tarihli ve 46640 referans numaralı, Bilgi Edinme Başvurusu.
- Bozdoğan, Mine Nur. (2012). “Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelemesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 112, Temmuz-Ağustos, s. 73-90.
- Danıştay 4. Dairesi, 8.3.2011 günlü ve E.2010/1129, K.2011/982 sayılı kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 30.4.2013 günlü ve E.2011/561, K.2013/158 sayılı kararı.
- Demirci, Azmi. (2003). “315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 262, Haziran, s. 1. <<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4119>>, 08.11.2016.
- Demirli, Yunus. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı (Yayın No: 2011/412).
- Demirli, Yunus. (2015). *Türk Vergi Sisteminde Özel Okulların Vergilendirilmesi ve Teşviki*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Ercan, İbrahim. (2010). “Mükelleflerin Özelge Taleplerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm Sergisi*, Sayı 101, Eylül-Ekim, s. 171-180. <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/11%20ibrahim%20ercan.pdf>>, 21.06.2016.
- Gümüş, Erhan. (2013). “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 117, Mayıs-Haziran, s. 17-39.
- Gündüz, Necmettin. (2016). “Vergisel İşlemlerde Mükelleflerin Sahip Olduğu Haklar”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul, Cilt 26, Mayıs/Haziran, s. 217-234.

- Günlük, Mehmet, Gökhan Özer ve Murat Özcan. (2017). "Meslek Memnuniyeti ve Bireysel İş Performansı İlişkisinde Mesleki Bağlılığın Ara Değişken Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Çalışma", *International Review of Economics and Management*, Cilt 5, s. 1-22.
- Kaba, Hacer ve Furkan Beşel. (2018). "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, PESA-Arastırma, Mart 2018, Cilt 4, Sayı 1, s. 39-58.
- MİTCDY. (2010). "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik", 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete, <<http://www.gib.gov.tr/node/86780>>.
- Nas, Adil. (2012). "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 61, Sayı 4, s. 1307-1336.
- Ozansoy, Ahmet. (2010). "Özelge Müessesesinin Özellikleri", *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2010, Sayı 207, s. 58-66.
- Tuncer, Selahattin. (2010). "Yeni Yasal Değişikliğe Göre Özelge veya Sirküler İsteme Yöntemi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 214, Ekim 2010, s. 1-5.
- TÜRMOB. (2016). 02.03.2016 tarihli ve 46640 referans numaralı TÜRMOB'a yapılan Bilgi Edinme Başvurusu Cevabı.
- Yücel, Rahmi ve Onur Özevin. (2016). "Meslek Odasından Memnuniyet ve Mesleki Bağımsızlığın Muhasebe Meslek Mensuplarının Kendine Saygı Algıları Üzerindeki Etkileri: Bir Ölçek Önerisi", *Balkan Journal of Social Sciences / Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt 5, s. 669-680.
- 188 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20.12.1988 tarih ve 20025 sayılı Resmi Gazete.
- 315 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 30.04.2003 tarih ve 25094 sayılı Resmi Gazete.
- 395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 16.01.2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete.