

SON KANUNÎ DEĞİŞİKLER ÇERÇEVESİNDE ÖZELGE VE SİRKÜLERİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

*Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

ÖZET

Vergi mevzuatındaki değişikliklerin çok sık bir şekilde meydana gelmesi, mevzuatın takibini güçleştirdiği gibi, belirsiz ve çelişkili durumların oluşmasına da yol açmaktadır. Mükelleflere vergi durumları bakımından tereddüde düştükleri durumlarda vergi idaresinden izahat isteme hakkı tanınmıştır.

Vergi idaresinin mükellefe verdiği izahat niteliğinde olan özelge ve sirkülerler konusunda kanun değişikliği yapılmıştır. Söz konusu kanunî değişiklik sonrası, özelge ve sirkülerin hukukî niteliği bu çalışma kapsamında ortaya konmaya çalışılacaktır.

ANAHTAR KELİMELER: *Mükellef, Vergi İdaresi, Özelge, Sirküler, Gecikme Faizi.*

THE IMPORTANCE OF ADVANCE RULINGS AND CIRCULARS IN TAX LAW UNDER LAST LEGAL CHANGES

ABSTRACT

Changes about tax legislation taking place frequently leads to the formation of ambiguous situations and make difficulties to follow up legislations to the taxpayers. Taxpayers have a right to request explanations from the Tax Administrations about their tax situations when they fall in doubt.

The law has been changed about advance rulings and circulars which are explanations of Tax Administration given to the taxpayers. The legal structure of advance rulings and circulars will be examined in this study.

KEYWORDS: *Taxpayer, Tax Administration, Advance Rulings, Circulars, Overdue Interest.*

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Malî Hukuk Anabilim Dalı.

I. GİRİŞ

Vergi mevzuatının ekonomi ile yakından ilgisi dolayısıyla, diğer hukuk dallarındakine nazaran çok daha hızlı değişim içinde olması, mevzuatın takibini güçleştirmektedir. Bu güçlük sadece mükellefler bakımından değil, aynı zamanda vergi ile uğraşan meslek mensupları için dahi büyük bir önem teşkil etmektedir. Kanunî değişikliklerin sıklığının yanı sıra, vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin sayısının çokluğu ve sıklığı da bu konuda etkili olmaktadır.

Vergi ile ilgili gerek kanunî gerekse idarî düzenlemelerin sayısının çokluğu, muğlak hükümlerin bulunmasına yol açabildiği gibi, birbiriyle çelişen hükümlerin varlığına da sebebiyet verebilmektedir. Bu da vergi mükelleflerini, vergi ödevlerini yerine getirirken zor duruma sokabilmektedir. Bu bakımdan mükelleflerin vergi durumları hakkında müphem buldukları ve tereddüde düştükleri hallerde vergi idaresine başvurmaları ve idareden konuyla ilgili görüş almaları imkânı kabul edilmiştir.

İdarenin görüşü, Vergi Usul Kanununda (VUK) “izahat” olarak belirtilmiştir. İzahat genel olarak, vergi idaresinin, vergi kanunlarının uygulanması bakımından vergi mükellefinin şahsî durumu hakkında açıkladığı görüşünü içeren bir idarî işlem olarak tanımlanabilir¹. VUK’un 413/1. maddesinde bu husus, “*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*” şeklinde belirtilmiştir. Vergi idaresinin vereceği izahatlar da maddenin ikinci fıkrasında, özelge ve sirküler olarak belirtilmiştir: “*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*”.

VUK’un 413. maddesindeki düzenleme ışığında, izahat kavramının üst kavram² olduğu anlaşılmaktadır. İdare açısından bağlayıcılığı da dikkate alınmak suretiyle izahat, vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun gelecekteki kişisel vergi durumu ve belirsiz, kuşkulu vergi uygulaması hakkında yazılı olarak yönelttiği soruya karşı vergi idaresinin münferit

¹ Bkz. YALTI Billur, “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap, Eylül 2011, s. 316.

² YALTI, s. 315, 316.

olarak verdiği veya benzer durumlar için toplu şekilde oluşturduğu, kendisini kısmen veya tamamen bağlayan idarî görüş olarak tanımlanabilir³. Vergi idaresinin görüşünü teşkil eden özelge ve sirkülerler, vergi hukukunun karmaşıklığı ve belirsizliği karşında, belirliliği sağlamak bakımından büyük önemi haizdir⁴.

Özelge ve sirküler konusunda en son 6009 sayılı Kanunla⁵ değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerle VUK'un özelge ve sirkülerle ilgili 413 ve 369. maddelerinde düzenleme yapılmıştır. Ancak bu hükümlerin yanı sıra özelge ve sirkülerin hukukî durumunu etkileyen bir başka değişiklik de vergi incelemeleri ile ilgili VUK'un 140. maddesinde gerçekleştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler sonrası özelge ve sirkülerlerin bağlayıcı niteliğe sahip olup olmadığı netlik kazanamamış, bu konuda belirsizlik meydana gelmiştir.

Çalışmada özelge ve sirkülerin tanımı, vergi hukuku açısından taşıdıkları önem ele alınacak, bunların hukukî nitelikleri üzerinde durulacaktır. Vergi incelemeleri açısından yapılan düzenleme sonrasında özelge ve sirkülerin durumu incelenecek ve genel bir değerlendirme yapılacaktır.

³ YALTI, s. 317. İzahat kavramı yerine açıklama ya da idarî görüş kavramının kullanılması hususunda bkz. YALTI, s. 316.

⁴ GIVATI Yehonatan, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, Harvard, John M. Olin Center For Law, Economics and Business Fellows' Discussion Paper Series no. 30, 6/2009, s. 5.

⁵ 6009 sayılı Kanun, Resmi Gazete (RG.), 01.08.2010, S. 27659.

II. GENEL OLARAK ÖZELGE (MUKTEZA⁶) ve SİRKÜLER⁷

A. ÖZELGE VE SİRKÜLER HAKKINDAKİ KANUN DEĞİŞİKLİKLERİ

1. 6009 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİĞİ ÖNCESİ

Yapılan kanun değişikliği öncesi VUK'un 413. maddesinde şu şekilde bir hüküm bulunmaktaydı: “*Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.*

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

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

Bu hükümde özelgeden kavram olarak bahsedilmemekte, ancak özelge kavramını ifade edecek şekilde, istenen izahatın yazı ile verileceği düzenlenmekteydi.

Aynı konuda birden fazla özelge talebinde bulunulması durumunda idarenin iş yükü artmaktaydı. Buna çözüm olarak aynı konuda istenen izahat taleplerinin tek bir idarî işlemle cevaplanması (sirküler çıkarılması) yolunda düzenleme yapılmıştır⁸. Sirkülerlerle ilgili ilk düzenleme 315 sıra numaralı

⁶ Mukteza, Arapça iktiza kökünden gelmekte olup, bir şeyin gereği olan, lazım gelen şey anlamındadır. Ayrıca konu itibarıyla, “eskiden resmî dâirelerin kalemlerinde incelenen evrâkın kenarına görüş belirtmek için usûlüne uygun biçimde yazılan yazı, çıkma, derkenar” anlamına gelmektedir. Bkz. AYVERDİ İlhan, Misalli Büyük Türkçe Sözlük, Kubbealtı Lügatı, İstanbul 2011, s. 850. Özelge ise genelge'ye kıyasen, bir tek kişiye, şeye ait olma anlamında özel kelimesinden türetilmiş bir kelime niteliğindedir. ATEŞ Leyla, “Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, C. 1, Ankara 2008, s. 632. Uygulamada son kanun değişikliğine kadar ağırlıklı olarak (kanunda isim belirtilmemesinin de etkisiyle) mukteza kavramının kullanıldığı görülmektedir. Bkz. BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara 2009, s. 38; ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2011, s. 16; ATEŞ, s. 632. Ancak 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle özelge kelimesi kanuna girdiği için çalışmada özelge kavramı tercih edilecektir.

⁷ Sirküler Fransızca circulaire kelimesinden gelen sirküler, genel, tâmin anlamına gelmektedir. Bkz. AYVERDİ, s. 1114.

⁸ Sirkülerlerin vergi hukuku alanında bir kaynak olarak kabul edilmesinden önce de doktrinde, verilen özgelelerin yayımlanmasının uygulamada birliği sağlayacağı, aynı

VUK Genel Tebliği⁹ ile yapılmıştır. Bu genel tebliğde bazı durumlarda aynı konuya ilişkin ayrı ayrı özelge talep edilmesinin bakanlığın iş yükünü artırdığı ifade edilmiş ve o tarihten itibaren özelge taleplerinin sirküler yoluyla cevaplandırılması yoluna gidilebileceği belirtilmiştir. Bu genel tebliğle idareye sirküler çıkarma konusunda yetki tanınmıştır.

315 sıra numaralı genel tebliğde ayrıca, yayımlanan sirkülelere uygun davranan mükelleflere VUK'un 413. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca ceza kesilmeyeceğine dair hüküm de yer almıştır¹⁰. Kanunî düzenleme yapılmadan çıkarılan bir genel tebliğle, sirküler çıkarılmasının hükme bağlanması ve hatta daha ileri gidilerek sirkülelere uyulması halinde ceza verilmeyeceğinin düzenlenmesi, kanunîlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır¹¹. Ceza kesmek her şeyden önce idare için bir bağlı yetki halidir. Kanunî düzenleme olmadan genel tebliğle böyle bir hüküm

durumdaki mükellefler için yol gösterici nitelikte olacağı ve vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunacağı ileri sürülmekteydi. Ayrıntılı bilgi için bkz. UYANIK Namık Kemal, "Genel Tebliğler ve Muktezalar", Vergi Dünyası, S. 242, Ekim 2001, s. 72; ARIKAN Zeynep, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları", DEÜİİBFD, C. 13, S. 11, 1998, s. 132; ERDEM Doğan, "Vergi Hukukunda Özelgeler (Muktezalar) ve Uygulanışı", Vergi Sorunları, S. 91, Nisan 1996, s. s. 92-93; YILDIZ Murat A., "Özelge (Mukteza) Kavramı ve Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, S. 123, Aralık 1998, s. 42-43; TANRIKULU Lütfi, "Özelgeler (Muktezalar) Üzerine...", Vergi Dünyası, S. 163, Mart 1995, s. 26; Ayrıca sirkülelere benzer şekilde "tip özelge" verme yöntemine geçilmesi önerilmekteydi. Bkz. ÇELİK Celal, "Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler", Vergi Dünyası, S. 261, Mayıs 2003, s. 28. Sirkülerin kabul edilmesiyle bu yöndeki öneriler hayata geçirilmiş oldu.

⁹ 315 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, RG., 30.4.2003, S. 25094. Ayrıca bkz. DEMİRCİ Azmi, "315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 262, Haziran 2003, s. 104 vd.

¹⁰ Genel tebliğde sirkülerin vergi suçluluğunu kaldıran etkisi VUK'un (eski) 413/3. maddesine dayandırılmıştır. Ancak izahat talep etmeyen mükellefler bakımından "alacakları cevaplara göre hareket" etme söz konusu olamayacağından, genel tebliğde ceza kesilmeyeceğine ilişkin hukukî dayanak yanlış olarak açıklanmıştır. Sirkülelere uygun dayanma halinde ceza kesilememesinin hukukî dayanağını aslında VUK'un (eski) 369/2. maddesi oluşturmaktadır. Bkz. ATEŞ, s. 648, dn. 136; NAZALI Ersin, "Sirkülerin Hukuki Niteliği (Sirküler Ne Demek Değildir?)", Vergi Dünyası, S. 324, Ağustos 2008, s. 3, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, ET. 12.12.2011.

¹¹ Bu husus doktrinde de haklı olarak eleştirilmektedir. Bkz. DEMİRCİ, Genel Tebliğ, s. 106-107, 111.

getirilmesi, vergilerin kanunîliği ilkesinin yanı sıra belirlilik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Bu düzenlemenin ardından çıkarılan 4962 sayılı Kanunla¹² VUK'un 413. maddesine sirküler ibaresi eklendi. Böylece söz konusu hukuka aykırılık giderilmiş oldu. Yapılan kanun değişikliğiyle sirküler, kanunî dayanağa kavuşturuldu.

4962 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle VUK'un 413/2. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir: “*Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler*”.

Maddeye eklenen “yazı ile veya sirkülerle” ibaresiyle, vergi idaresinin hakkında izahat istenen konu ile ilgili görüşünü özelge gibi bireysel bir işlemle açıklayabileceği gibi, genel bir işlem olan sirkülerle de açıklayabileceği hükme bağlanmıştır¹³. Vergi idaresine burada özelge veya sirküler çıkarma konusunda takdir yetkisi tanınmış olmaktadır. Vergi idaresi, kendisine tanınan takdir yetkisini bu işlem türlerinden biriyle kullanabileceği gibi, bu işlemlerin içeriklerini belirlemede de takdir yetkisine sahiptir¹⁴.

16.01.2010 tarihi 395 sıra numaralı VUK genel tebliği¹⁵ ile mükelleflerin izahat taleplerine ilişkin olarak ayrıntılı düzenleme yapılmıştır. 01.08. 2010 tarihinde çıkarılan 6009 sayılı Kanunla VUK'un 369 ve 413. maddeleri yeniden düzenlenmiştir.

6009 sayılı Kanun öncesi VUK'un Yanılma başlıklı 369. maddesi ise şu şekilde düzenlenmişti: “*Aşağıdaki yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:*

1.Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2.Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması”.

¹² 4962 sayılı Kanun, RG., 7.8.2003, S. 25192.

¹³ Bkz. ATEŞ, s. 628.

¹⁴ ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007, s. 227.

¹⁵ RG. 16.10.2010, S. 27464. Bu tebliğde yapılan düzenlemeler için bkz. ÖZDEMİRCİ Fahrettin, “Özelge otomasyon Sistemi ve E-Özelge Uygulaması”, Vergi Dünyası, S. 344, Nisan 2010, s. 47 vd.; AKYOL Mehmet Emin, “Özelge Uygulamasında Yeni Esaslar”, Yaklaşım, S. 207, Mart 2010, s. 74 vd.; Bu tebliğ de daha sonra çıkarılan 400 sıra no.lu VUK Genel Tebliğiyle yürürlükten kaldırılmıştır. RG. 01.10.2010, S. 27716.

Bu düzenleme ile mükellefin kendisine yanlış izahat verilmesi, görüş değişikliği ve içtihat değişikliği olmak üzere üç durum yanılma olarak kabul edilmiş ve bunlar ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran haller olarak belirtilmiştir¹⁶. Bu gibi durumlarda suçun manevî unsuru olan kast bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu durumlarda mükellefe vergi cezası kesilmemektedir¹⁷. Ancak maddenin 6009 sayılı Kanunla değişmesinden önceki halinde, sadece ceza kesilmeyeceğine ilişkin düzenleme yer almaktaydı. İlave tarhiyata konu olan vergiler ve buna ait gecikme faizlerinin tahsilinden, daha önce alınmış olan yazılı görüş sebebiyle vazgeçilmemekteydi.

Özelgeye uyan mükelleflerin sadece cezadan kurtulmasının yeterli olmadığı doktrinde belirtilmekteydi. Özelgeye uyulması halinde, ileride yapılacak tarhiyat sonucu gündeme gelebilecek gecikme faizinin alınmaması gerektiği vurgulanmaktaydı¹⁸.

2. 6009 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİĞİ SONRASI

6009 sayılı Kanunla VUK'un özelge ve mukteza ile ilgili maddeleri yeniden düzenlenmiştir, bu konuda önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

VUK'un 413. maddesinin son hali yapılan değişiklik sonrası şöyledir: *"Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.*

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenen 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.

¹⁶ YALTI, s. 322.

¹⁷ ÜSTÜN, s. 84.

¹⁸ ÜSTÜN, s. 231; KORKUSUZ Mehmet, "Mükelleflerin Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Mukteza) İsteme Hakkı", Maliye Postası Dergisi, yıl: 17, S. 381, 15 Temmuz 1996, s. 53, 56.

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

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

VUK’un 413. maddesinin ilk fıkrasında yapılan değişiklikle izahatın Gelir İdaresi Başkanlığından veya yetkili kılınan makamlar isteneceği belirtilmiştir. İkinci fıkrada ise “özelge” kavramı kullanılmıştır. Daha önce istenen izahatın “yazı” ile cevaplanabileceği belirtilirken, artık “özelge” ile cevaplandırılabilen hükme bağlanmıştır. Böylece özelge terimi, kanunî bir terime dönüşmüş bulunmaktadır¹⁹.

Özelge ve sirkülerlerin artık oluşturulacak bir komisyon tarafından verileceği hüküm altına alınmıştır. Bu komisyon tarafından oluşturulan sirküler ve özelgelerle konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir husus hakkında izahat istenilmesi halinde, Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı tarafından da söz konusu özelge ve sirkürlere uygun olmak şartıyla özelge verilebileceği de belirtilmiştir.

Daha önce çıkarılan genel tebliğle, özelgelerin defterdarlıklar tarafından verileceği düzenlenmişti²⁰. Özelgelerin bu şekilde ayrı defterdarlıklar tarafından verilmesi, zaman zaman birbirinden farklı görüşlerin verilebilmesine ve dolayısıyla ister istemez mükellefler arasında farklılıkların meydana gelmesine yol açabilmekteydi²¹. Bunun için özelgelerin tek bir merkezden verilmesinin daha isabetli olacağı ileri sürülmekteydi²². Böylece aynı kanunlar yürürlükteyken benzer olaylara

¹⁹ YALTI, s. 316.

²⁰ Bu tebliğe göre mükellefler Bakanlıktan değil, doğrudan doğruya defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir. Defterdarlıklar tereddüt ettikleri ya da çözemedikleri konularda Bakanlığa başvuracaklardır. Mükelleflerin doğrudan Bakanlığa başvurmaları halinde ise dilekçeler defterdarlıklara gönderilecektir. Defterdarlıkça verilen cevabı yetersiz bulan mükellefler tekrar defterdarlığa başvurarak bakanlıktan görüş alınmasını isteyecektir. Bkz. 188 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. 20.12.1988, S. 20025.

²¹ KARYAĞDI Nazmi, “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası, S. 343, Mart 2010, s. 23; ERDEM, s. 93; ÇELİK, s. 26.

²² ÜSTÜN, s. 230; YILDIZ, s. 43; SARAÇOĞLU Fatih – ŞAHAN Özgür, “Vergi Hukukunda Özelgeler ve Neden Olduğu Sakıncalar”, Mali Kılavuz, yıl 7, S. 28, Nisan-Haziran 2005, s. 147; Hatta, bu dönemde 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek

benzer özelgeler verilebileceği, bunun da idarede bütünlük ve devamlılık ilkeleri bakımından bir gereklilik teşkil ettiği belirtilmekteydi²³. Bunun sağlanması bakımından Maliye Bakanlığı bünyesinde ilgili bir hukuk biriminin oluşturulması gerektiği vurgulanmıştı²⁴.

Özelge ve sirküler verilmesi konusunda komisyon kurulmasıyla, merkezî bir yapı oluşturulmuş olmaktadır. Böylelikle idarenin görüşlerinde yeknesaklık sağlanmış olacaktır²⁵. Özelge ve sirkülerlerin internet ortamında yayımlanacak olması²⁶ da önemli bir adım niteliğindedir. Özelge ve sirkülerlerin yayımlanması, uygulamada birliği ve belirliliği sağladığı gibi, idarenin karar alma sürecindeki şeffaflığı ve hesap verilebilirliği de

mensuplarının yani, serbest muhasebeci ve malî müşavirlerin de sistem içerisine alınmalarının isabetli olacağı ve özelgelerin bunlar tarafından da verilmesinin idarenin iş yükünü büyük ölçüde hafifleteceği ileri sürülmekteydi. Bkz. YILDIZ, s. 44-45; ÇOLAK Mustafa, “Özelge Müessesesi, 3568 Sayılı Kanun ve Meslek Mensuplarının İşlevi”, Yaklaşım, S. 119, Kasım 2002, s. 99. Fakat özelgelerin Bakanlık bünyesinde oluşturulacak merkezden verilmesi elbette çok daha isabetli olacaktır. Bkz. ÜSTÜN, s. 230.

²³ ARIKAN, Mukteza, s. 129; YILDIZ, s. 44.

²⁴ “Özelgelerin tek birimden çıkmasının uygulamada birliğin sağlanması bakımından da önemli yararları olacaktır. Söz konusu hukuk birimi Maliye Bakanlığının diğer işlemlerinin hazırlanmasında da etkili ve yol gösterici olmalıdır. Diğer işlemlerde ortaya çıkabilecek muhtemel hukuka aykırılıklar bu birimin denetimi sayesinde önlenir. Böylelikle, örneğin bir genel tebliğle vergilemenin temel öğelerine yönelik düzenleme yapılmasının veya bir iç genelgeyle genel tebliğ konusuna giren bağlayıcı nitelikte hüküm getirilmesinin önüne geçilmiş olacaktır. Takdir yetkisinin daha başlangıçta bu şekilde kontrol edilip hukuka uygun kullanılmasının sağlanması, vergilemede hukukî güvenlik ilkesine uygun olacak ve ihtilafların ortaya çıkmasını önleyecektir”. Bkz. ÜSTÜN, s. 230-231.

²⁵ YALTI, s. 314, 334.

²⁶ Bu düzenlemeden önce, özelgelerin yayımlanmasının kanunî bir dayanağa kavuşturulmasının mükellefler açısından daha sağlam bir güvence sağlayacağı belirtilmekteydi. Vergi mahremiyetinin de dikkate alınması gerektiği haklı olarak vurgulanmaktaydı. Bkz. ATEŞ, s. 649; İnternette sadece emsal nitelikteki özelgelerin değil, bütün özelgelerin yayımlanması gerekmektedir. Bkz. BAYRAKTAR İhsan Kağan, “Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 350, Ekim 2010, s. 95.

güçlendirir²⁷. Özelge ve sirkülerlerin yayımlanması, mükelleflerin hukukî güvenliğini sağlamaya yönelik çok önemli bir düzenlemedir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yönetmelikle belirleneceği, maddenin son fıkrasında hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak çıkardığı “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”te ayrıntıları belirlemiştir²⁸.

VUK’un 369. maddesinin başlığı “Yanılma ve Görüş Değişikliği” olarak değiştirilmiş ve madde yeniden düzenlenmiştir: “*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”.

Yapılan düzenleme ile yanlış izahat verilmesi halinde artık vergi cezasının kesilmemesinin yanı sıra, gecikme faizi de uygulanmayacaktır. Böylece, doktrinde yanlış izahat verilmesi durumunda gecikme faizinin de alınmaması gerektiği yönündeki öneriler gerçekleşmiş oldu²⁹. Gecikme faizi mükellef bakımından ağır bir yük oluşturabilmekteydi³⁰. Vergi cezasının

²⁷ GÖKBEL Doğan, “Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 2008, C. 3 S. 2, s. 179.

²⁸ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, RG. 28.08.2010, S. 27686.

²⁹ ÜSTÜN, s. 231; KORKUSUZ, s. 53, 56; Doktrinde özelgenin cezayı kaldırdığı, gecikme faizi ve vergi aslımı ise etkilemediği belirtilmekte, fakat cezanın zaten uzlaşma yoluyla büyük oranda kaldırıldığı için özelgenin çok fazla işlevinin olmadığı ileri sürülmektedir. Bkz. DOĞRUSÖZ Bumin, “Yeni Özelge Düzeni ve Sorunları”, Referans Gazetesi, 01.02.2010.

³⁰ “Gecikme faizinin normal piyasa faiz haddini aşan kısmının gecikme faizi olarak görülmesi, paranın kullanım karşılığı olarak nitelendirilmesi mümkün olamayacağına göre, gecikme faizinin bu kısmının da özünde ceza olduğunu kabul etmek gerekmektedir”. Bkz. DOĞRUSÖZ Bumin, “Muktezanın Yeniden Düzenlenme Gereği”, Yaklaşım, yıl 17, S. 204, Aralık 2009, s. 262.

alınmamasına ilaveten gecikme faizinin de alınmamasıyla, izahatın etki alanı genişletilmiş olmaktadır³¹. Böylece mükellef üzerinde ağır bir yük oluşturan gecikme faizinin de alınmaması sağlanmak suretiyle isabetli bir düzenleme yapılmıştır.

Maddenin yeni halinde yanılma ve görüş değişikliği artık ayrı ayrı düzenlenmiş bulunmaktadır. Yanlış izahat verilmesi (ve bu izahata uyulması) halinde vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmayacaktır³². Görüş değişikliği ise artık bir yanılma sebebi değildir. Maddenin ikinci fıkrasında ayrı bir hal olarak belirtilmiş bulunmaktadır. Görüş değişikliğinin bulunması halinde kanun hükmüne göre, vergi cezası ve gecikme faizinin yanında vergi aslının da uygulanmayacağı anlaşılmaktadır³³.

B. ÖZELGE VE SİRKÜLERİN TANIMI VE ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

1. ÖZELGE

VUK'ta 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde özelge ve mukteza kavramları kanunda yer almamaktaydı. Sadece mükellefe yazı ile verilen izahat olarak belirtilmekteydi. Uygulama da her iki kavramında kullanılmaktaydı³⁴. Ancak kanun değişikliği sonrası artık özelge kavramının yerleştiği kabul edilmektedir.³⁵ Kanunda özelgenin tanımı yapılmamıştır. Özelgeler genel olarak, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması

³¹ YALTI, s. 314.

³² Doktrinde, gecikme faizinin ceza niteliğinde olmadığı vurgulanmakta ve yeni düzenlemeyle yanlış izahat verilmesinin ceza sorumluluğunu ve tazmin sorumluluğunu ortadan kaldırdığı belirtilmektedir. VUK'un ceza hükümleri ile ilgili bölümünün cezaların ödenmesi ve kalkması alt başlığında yer alan maddenin yeni haliyle, kanun sistematigi içindeki yerinin uygun olmadığı ifade edilmektedir. YALTI, s. 329.

³³ YALTI, s. 323, 334. Bu sonuca, maddede yer alan "mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat verilmiş olması" hükmünden ulaşılmaktadır. Mükellefin kendisine yazı ile verilen izahat ise ancak özelge olabilir. Sirkülerler de bu şekilde mükellefe yazı ile tebliğ yoktur. Hatta herhangi bir izahat talebinde bulunmamış fakat durumu sirkülere uyan mükellefler bakımından da geçerli olmalıdır. Bkz. YALTI, s. 332. Vergi idaresinin özelge taleplerini sirküler yayımlamak suretiyle karşıladığında, mükellefi sirkülerin yayımlandığı numarası hakkında bilgilendirmesinin doğru bir uygulama olacağı vurgulanmaktadır. ATEŞ, s. 628.

³⁴ Bkz. ATEŞ, s. 631.

³⁵ "Kanundaki tek yenilik, özelge teriminin kanuni bir terime dönüşmüş ve uygulamada kullanıldığı şekliyle mukteza teriminin tarihe karışmış olmasıdır". Bkz. YALTI, s. 316.

bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan durumlar hakkında bilgi istemeleri üzerine, yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen cevaplar olarak tanımlanabilir. İdare tarafından verilen bu yazılı görüşler, sadece verildikleri mükellefler açısından hüküm ifade ederler³⁶.

Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 3/f maddesinde özelge tanımlanmıştır: “*Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü, ifade eder*”.

Yine özelge talebinin kapsamını düzenleyen Yönetmeliğin 8. maddesinin ilk fıkrasında özgelelerin, “*mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mücip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak*” verileceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 9. maddesinde özelge talep edebilecek olanlar düzenlenmiştir. Buna göre, mükellefler, vergi sorumluları ve bunların mirasçıları ile yetki belgesine sahip kanunî temsilcileri veya vekilleri tarafından özelge talep edilebilecektir.

Yönetmeliğin 9/2. maddesinde ise, odalar ve birlikler gibi meslekî kuruluşların kendi mükellefleriyle ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek üzere özelge talebinde bulunamayacakları hükme bağlanmıştır³⁷. Ancak bu kuruluşların Başkanlıktan vergilendirme ile ilgili konularda “özelge niteliğinde olmayan görüş” talep edebilecekleri düzenlenmiştir. Bu kuruluşların alacakları cevap her ne kadar bir idarî görüş olsa da hukukî bakımdan özelge niteliği taşımayacak ve dolayısıyla özelgenin hukukî sonuçlarından (ceza kesilmemesi, gecikme faizi uygulanmaması) yararlanması mümkün olmayacaktır.

Yönetmeliğin 8. maddesinde ise özelge talebinin kapsamı düzenlenmiştir. Maddenin 2. fıkrasında mükelleflerin özelge kapsamında değerlendirilmeyecek başvuruları belirtilmiştir:

“*a)Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.*”

³⁶ ARIKAN, Mukteza, s. 127; KORKUSUZ, s. 56; SEVGİ Şuayip, “Vergi Hukuku’nda Mukteza”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 50, 52.

³⁷ Bu konuda ayrıca bkz: OZANSOY Ahmet, “Özelge Müessesesinin Özellikleri”, Yaklaşım, yıl 18, S. 207, Mart 2010, s. 58-59.

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”.

Ancak belirtilen durumlar dışındaki özelge talepleri dikkate alınacaktır. Mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen özelgeye göre işlemde bulunmaları halinde, bu işlem cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyecek ve gecikme faizi uygulanmayacaktır. Ancak bunun için mükellefe izahatın yetkili makamlar tarafından yazılı olarak verilmiş olması gerekmektedir. Bilgi mükellefin bizzat şahsına verilmiş olmalıdır³⁸. Bir başka mükellefe verilmiş izahata dayanarak hareket edenler, izahatın yanlış olması durumunda cezaya muhatap olacaklardır. Ayrıca izahattaki maddî unsurların, o bilgiye göre uygulama yapılan olaylarda aynen bulunması gerekir³⁹.

³⁸ Dolayısıyla, özelgeler bir bakıma “mükellefe özel” idarî açıklamalardır. Bkz. DEMİRCİ Azmi, “Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 33; Zaten mükelleflerin kendileri ile ilgili olmak şartıyla vergi durumları veya vergi uygulaması bakımından doğrudan yaptıkları başvurular dikkate alınacaktır. Bkz. ARPACI Altar Ömer, “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, Vergi Sorunları, S. 192, Eylül 2004, s. 80.

³⁹ ÖZBUDAK Mehmet, “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme”, Yaklaşım, S. 39, Mart 1996, s. 94-95; YILDIZ, s. 43; ARIKAN, Mukteza, s. 130-131; Zaten kanuna göre özelge isteme hakkı sadece mükelleflere aittir. Ancak, ilgileri nedeniyle çeşitli kuruluşların özelge talebinde bulunmaları halinde, yanılma müessesesinin vergi yükümlülerine sağladığı ceza kesmeme hükmünden yararlanmaları imkânsızdır. Bkz.

2. SİRKÜLER

İcraî karar alma ve takdir yetkisine sahip olan her organ, çeşitli isimler altında düzenleyici işlemler yapabilmektedir. İdarî işlemlerdeki bu isim farklılıkları esas itibariyle, işlemi yapan organı veya düzenlenen konuyu göstermede önem arz etmektedir. Sirküler de bu işlemlerden biridir⁴⁰. Sirküler, hiyerarşik amirlerin ve özellikle bakanların, sahip oldukları hiyerarşi gücüne dayanarak, astlarına uygulamakla yükümlü oldukları kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması konusunda verdikleri emir, talimat ve görüşler olarak tanımlanabilir⁴¹. Vergi hukuku bakımından sirküler, özel bir kanun maddesine dayanmayan, Maliye Bakanlığının genel düzenleme yetkisine dayanarak, uygulamada birlik sağlanmasına yönelik çıkardığı, kendi görüşünü yansıtan yazılar olarak ifade edilebilir⁴².

Sirküler VUK'ta tanımlanmamıştır. Buna karşın, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 3/g maddesinde sirkülerin tanımına yer verilmiştir: “Sirküler: Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüşü ifade eder”. Yönetmeliğin 13. maddesinde de Başkanlığın, “mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında tüm mükelleflere yönelik olarak uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler” yayımlayabileceği hükme bağlanmıştır.

Uygulamada sirkülerlerin çeşitli içerik ve nitelikte yayımlandığı görülmektedir. İlk olarak özelge işlevini gören sirkülerler şeklinde yayımlanmaktadır. Bunlar genel nitelikli özelge olarak kabul edilebilir⁴³.

ÖZEL Salih, “Türk Vergi Hukukunda Yanılma-I”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 18, 19; SARAÇOĞLU – ŞAHAN, s. 145.

⁴⁰ Bkz. GÜNEŞ Turan, Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara 1965, s. 187; ÖZ N. Semih, “Özelge Uygulamasına Küresel Bir Bakış”, Vergi Sorunları, S. 263, Ağustos 2010, s. 8.

⁴¹ Bkz. GERÇEK Adnan, “Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 205.

⁴² AK Mehlika Sultan, “Vergi Hukuku Bakımından Sirküler”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 110.

⁴³ GERÇEK, s. 206; Özelgeler tek mükellefe verilmesine karşın, sirküler tüm mükelleflere verilmiş bir özelge niteliğindedir. Bkz. NAZALI, s. 4; ŞENYURT İdris, “Özelge ve

Sirkülerin amacına ve niteliğine uygun olan yayımlanma tarzı budur. Bunun dışında bazı sirkülerlerin, genelge ve genel yazı şeklinde veya açıklayıcı (ikinci grup) genel tebliğ şeklinde yayımlanmasına da rastlanmaktadır⁴⁴.

Bazı durumlarda ise, sirkülerlerin düzenleyici (birinci grup) genel tebliğ şeklinde yayımlanmalarıyla da karşılaşılabilir⁴⁵. Ancak, Resmî Gazetede yayımlanmadıkları için bunların ilgililere tebliğinde sorunlar vardır. Bu şekilde çıkarılan sirkülerler kendilerine uyulması zorunlu yeni hüküm getirdikleri için dava konusu yapılabilmektedirler. Bu durum, bu tip sirkülerlerin hukukî durumlarını tartışmalı hale getirmesi sebebiyle eleştirilmektedir⁴⁶. Ancak olması gereken, sirkülerin genel nitelikte özelge şeklinde çıkarılmalarıdır.

Kavram kargaşalığının önlenmesi için her işlem kendi amaçları doğrultusunda çıkarılmalıdır. Aksi halde kanunîlik ve belirlilik ilkelerine aykırı durumlar ortaya çıkacak ve kişilerin hukukî güvenlikleri zedelenecektir⁴⁷.

Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, S. 349, Eylül 2010, s. 50; YALTI, özelgeler için “bireysel özelge”; açıklayıcı nitelikteki sirküler içinse “kamusal özelge” tabirini tercih etmektedir. Bkz. YALTI, s. 325 vd. Ancak özelgenin özel, kişiye yönelik olması anlamlarından hareketle, böyle bir ayırmda özelge kavramı yerine mukteza kavramının kullanılmasının daha isabetli olabileceği söylenebilir: Bireysel mukteza – kamusal mukteza gibi.

⁴⁴ GERÇEK, s. 207-208; AK, s. 111; NAZALI, s. 5.

⁴⁵ “Maliye Bakanlığı, esas itibarıyla düzenleyici tebliğlerle getirmesi gereken kuralları yayınladığı sirkülerle duyurmakta ve mükelleflerin de bu hususlara uygun davranmalarını istemektedir. Buna en güzel örnek 3 Seri Nolu KVK Sirküleridir. Bu sirkülerde Maliye Bakanlığı 5479 Sayılı Kanunla kendisine verilen esas ve usulleri düzenleme yetkisini kullanmıştır”. Bkz. ŞENYURT, s. 50.

⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz.: AK, s. 111-112; GERÇEK, s. 208-209.

⁴⁷ “Yani bir sirküler ile genel tebliğin veya bir iç genelgenin konusuna giren düzenleme yapılmamalıdır. Sirkülerlerin açıklayıcı genel tebliğ tarzında çıkarılması mevzuatı iyice karmaşıktırmakta, mevzuat sistematiğini bozmakta ve takibi zorlaştırmaktadır. Sirkülerlerin birinci grup, kendilerine uyulması zorunlu genel tebliğ tarzında çıkarılmaları ise daha büyük bir hukuka aykırılık teşkil etmektedir. ... Her şeyden önce bağlayıcı hükümlerin sirkülerlerle getirilmemesi, bu tür hükümlerin ancak genel tebliğlerle getirilmesi ve bunların da Resmî Gazetede yayımlanması gerekir. Hukukî niteliğine aykırı çıkarılan bu tür sirkülerler dava konusu edilebilmektedirler. Böyle

3. ÖZELGE VE SİRKÜLER KOMİSYONU

VUK'un 413/3-4. maddesinde sirküler ve özelgelerin oluşturulacak bir komisyon tarafından verileceği düzenlenmiştir: “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”.

Böylelikle özelge ve sirküler verilmesinde önemli bir adım atılmıştır. Daha önce bu yönde getirilen öneriler hayata geçirilmiş oldu⁴⁸. Bu sayede izahat verme sisteminde merkezî bir yapı oluşturulması ve aleniyet sağlanması gerçekleştirilmiştir⁴⁹. Böylelikle benzer konularda farklı görüşlerin verilmesi önleneceğinden uygulamada birlik sağlanacaktır⁵⁰. Merkezî sistemle birlikte ayrıca, mevzuatın uygulanmasında tutarlılık sağlanacağı ve idarenin uzmanlığının gelişeceği de vurgulanmaktadır⁵¹.

düzenlemeler Resmî Gazetede yayımlanmadıkları için belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmekte ve kişilerin hukukî güvenliklerini zedelemektedirler. Kanunilik, belirlilik ve hukukî güvenliğin son derece önemli olduğu bir hukuk dalında, bu derece özensiz yetki kullanımı açıkça hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Kendisine tanınan takdir yetkisini özensiz ve kötü bir şekilde kullanan idarenin işlemlerinden bir zarar meydana gelmesi halinde, idarenin sorumluluğu yoluna gidilebilecektir”. Bkz. ÜSTÜN, s. 233-234.

⁴⁸ ÜSTÜN, s. 230-231; GÖKBEL, s. 185.

⁴⁹ YALTI, s. 314, 334.

⁵⁰ ŞENYURT, s. 52; BAYRAKTAR, s. 97; Ayrıca gelen özelge taleplerinden hareketle genel düzenleyici işlemler, sirkülerler çıkarılması suretiyle özelge başvuru sayısının azaltılması da yeni özelge sisteminin amaçları arasında belirtilmektedir. Bk. KARYAĞDI, s. 23; Taşra teşkilatının vereceği özelgelere de azami dikkat gösterilmesi gerekmektedir. Bunlar da birbirine zıtlık ulunması, sorunlara yol açabilecektir. Bu konuda bkz. PALA Orhan. “Taşınmaz Üzerinde Gerçekleştirilen İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Beyanı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Resmi İnternet Sitesi'nde Yer Alan İki Zıt Özelge”, Vergi Dünyası, S. 365, Ocak 2012, s. 104.

⁵¹ Merkezîleşmiş bir özelge sistemi aynı zamanda mükellefin farklı vergi idarelerinden lehine olabilecek özelgeleri araştırmasını da engelleyecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖKBEL, s. 175.

Yönetmeliğin 10. maddesinde özelgelerin, "mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep" edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 11. maddesinde⁵² ise, özelge ve sirkülerin verilmesine ilişkin usûl hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre özelge ve sirkülerler komisyon tarafından verilecektir. Komisyonca onaylanan özelgeler ise emsal özelge havuzunda toplanacaktır.

Komisyonca daha önce oluşturulmuş sirküler veya özelgelerle konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla vergi dairesi başkanlıklarının (başkanlık olmayan yerlerde defterdarlıkların) özelge verebileceği belirtilmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre, ilk kez verilen özelge ve sirkülerlerin komisyonun yetkisinde olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre komisyon, ilk kez verilen özelge ve sirküler konusunda aslî yetkiye sahiptir. Vergi dairesi başkanlıkları ve başkanlığın bulunmadığı yerlerde ise defterdarlıklar özelge verme konusunda talî nitelikte yetkiye sahiptir⁵³. Çünkü vergi dairesi ve defterdarlıklar ancak daha önce Komisyonca verilmiş sirküler ve özelgelerle konu, kapsam ve mevzuat bakımından aynı mahiyette özelge talebinde

⁵² Yönetmelik madde 11: "(1) Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar özelgetaleplerini, 8 inci, 9 uncu ve 10 uncu maddelerde 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.

(2) 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.

(3) Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur.

(4) 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".

⁵³ YALTI, s. 314.

bulunulması halinde, söz konusu sirküler ve özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebileceklerdir.

Yönetmeliğin 3/e maddesinde komisyon şu şekilde tanımlanmıştır: “Komisyon: Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca teşekkül ettirilen Komisyonu ifade eder”.

Yönetmeliğin 4. maddesinde ise Komisyonun nasıl oluşacağı hükme bağlanmıştır: “Komisyon, Başkanlık bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil etmesi hâlinde gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu olan bir başkan yardımcısının başkanlığında, üç kişiden az olmamak şartıyla gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu daire başkanlarından teşekkül eder”⁵⁴.

Komisyonun görevleri ise Yönetmeliğin 5. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir: “Komisyon, mükelleflerin ve vergi sorumlularının özelge taleplerine uygun olarak özelgetayinine yetkili makamlarca hazırlanan özelge taslaklarını değerlendirerek tayin edilecek özelgeleri ve gerekli görmesi halinde vergi uygulamalarına ilişkin olarak tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanacak sirkülerleri oluşturur”.

III. VERGİ İNCELEMELERİNDE YAPILAN DÜZENLEMELER KARŞISINDA ÖZELGE VE SİRKÜLERLERİN DURUMU

Vergi incelemeleri ile ilgili olarak son yıllarda iki önemli düzenleme yapılmıştır. İlk olarak 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile vergi incelemesinde uyulacak esaslarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunla “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu” (VİDKK) Maliye Bakanlığı sürekli kurulları arasında yerini almış, diğer taraftan, vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslara ilişkin yeni hükümler eklenmiştir.

İkinci önemli düzenleme ise, 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname”⁵⁵ (KHK) dir. 646 sayılı KHK ile vergi denetiminin örgütlenmesiyle ilgili düzenleme yapılmış, vergi denetim birimlerinin

⁵⁴ Yönetmelik madde 4/2: “Komisyona, gelir yönetimi daire başkanlıkları dışında bir daire başkanlığı tarafından özelge taslağı sevk edilir ise taslağı sevk eden daire başkanı da sevk edilen bu taslakla sınırlı olmak üzere üye sıfatıyla Komisyona katılır”.

⁵⁵ RG. 10.07.2011, S. 27790.

birleştirilmiştir. Bu kararname ile “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur. 646 sayılı kanun hükmünde karamamenin 1. maddesine göre, “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluşur”.

Vergi müfettişlerinin inceleme raporlarını hazırlarken uyacakları esaslar ayrıntılı olarak 6009 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Vergi müfettişlerinin vergi inceleme raporlarını hazırlarken uyacakları kurullarla vergi rapor değerlendirme komisyonlarının kuruluşu ve bunların yapacakları değerlendirmelerle ilgili olarak VUK’un 140. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendi ile aynı maddenin 2, 3 ve 4. fıkralarında yer alan hükümler ise şu şekildedir: “5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir

özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar”.

Yapılan düzenlemelerin verdiği yetkiye dayanılarak yönetmelikler çıkarılmıştır. 31.12.2010 tarihinde çıkarılan iki yönetmelik de, daha sonra çıkan 646 sayılı KHK’ye uyum sağlamak amacıyla kaldırılmış ve yeni yönetmelikler çıkarılmıştır. Bunlardan ilki “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”tir⁵⁶. Diğer yönetmelik ise “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”tir⁵⁷. Bu yönetmeliklerde ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

6009 sayılı Kanun öncesinde inceleme elemanları genel tebliğ, sirküler, özelge gibi kaynaklara aykırı raporlar düzenleyebilmekteydi. Bu raporlara müdahale edilememekteydi⁵⁸. Bu bakımdan özelgelerin kural olarak denetim elemanını bağlamadığı söylenebilir⁵⁹. Yapılan değişiklikten önce, denetim elemanı sadece kendilerine uyulması zorunlu, aslı kaynaklara uymak durumundaydı. Zaten, özelgelere uyan mükelleflerin durumunun cezayı gerektirmesi durumunda ceza kesilmeyecek olması da buna işaret etmektedir. Mükellefin hareketinin cezayı gerektirip gerektirmeyeceği, denetim sonucunda belli olacaktır⁶⁰. 6009 sayılı Kanun öncesinde, denetim elemanı yaptığı denetimde sirküler ve özelgenin hukuka aykırı olup olmadığını da göz önüne alarak denetim yapabilmekteydi.

⁵⁶ RG. 31.10.2011, S. 28101.

⁵⁷ RG. 31.10.2011, S. 28101.

⁵⁸ ERSOY Adnan, “6009 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi”, Vergi Dünyası, S. 357, Mayıs 2011, 48.

⁵⁹ Bkz. TANRIKULU, s. 24; KORKUSUZ, s. 56; Özelgelerin incelemeler yoluyla yargı denetimine götürülebilmesi imkânı, hukuk sisteminin gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Bkz.: ÇELİK, s. 26; Bu konuda ayrıca bkz. ENEY Hasan, “Genel Yazı, İç Genelge ve Özelgelere İnceleme Elemanlarının Uymaları Gerektiği”, Yaklaşım, S. 125, Mayıs 2003, s. 229-230; SEVGİ, s. 53, 54; ARPACI, s. 84; Bu durumun mükellef ile vergi idaresini karşı karşıya getirmesi ve vergi idaresinin iş yükünü artırması doktrinde eleştirilmektedir. Bkz. SARAÇOĞLU – ŞAHAN, s. 146.

⁶⁰ ÜSTÜN, s. 231.

Daha önce vergi inceleme elemanının hazırladığı raporlar üzerine yapılan tarhiyata karşı dava yoluna gidilebilmekteydi. Ancak, yeni düzenlemeyle vergi müfettişleri artık, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ **ve sirkülere** uymak zorundadırlar, bunlara aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyeceklerdir. İlgili düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildireceklerdir. Buna göre sirkülerler iç ilişkide, açıklayıcı genel tebliğler gibi vergi müfettişlerini bağlayıcı niteliğe sahip olmuştur⁶¹. Sirkülerlerin denetim elemanı bağlaması gerektiği, yapılan değişiklikten önce de vurgulanmaktaydı⁶². Yapılan düzenleme ile vergi müfettişlerinin sirkülere uymalarının zorunlu hale getirilmesi, sirkülerin hukukî niteliğine de daha uygun ve isabetli olduğu söylenebilir. Ancak böyle bir değerlendirme yaparken sirkülerin hukukî niteliklerinin göz önünde bulundurulması da önem arz etmektedir.

Bütün inceleme raporları, yeni düzenlemeye göre Rapor Değerlendirme Komisyonuna gidecektir. VUK'un 140/1-5. maddesinde inceleme elemanın "*Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere*" aykırı rapor düzenleyemeyecekleri belirtilmiştir. Buna göre, inceleme elemanı özelgeye aykırı rapor düzenleyebilecektir⁶³. Ancak, VUK'un 140/2. maddesinde, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının raporların vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler **ve özelgelere** uygunluğunu değerlendirecekleri hükme

⁶¹ "Sirküler, merkezi komisyonun merkezi/resmi yorumunu ifade eden idari bir işlemdir; inceleme elemanının merkezi görüşten farklı yorumda bulunması halinde, sadece görüş farklılığını GİB'e rapor etme olağanı mevcuttur... GİB'in de yayınlanan sirkülerdeki görüşün kamuna aykırı olduğu kanaatine varması halinde, ortaya çıkacak durum artık yanlışlıkla ile ilgili değil "görüş değişikliği" ile ilgilidir ve bunun hukukî sonuçları da VUK, 369(2)'de yanlışlıkla ayrı olarak düzenlenmiştir". Bkz. YALTI, s. 333.

⁶² "Sirkülerlerin üst tarafından verilen yazılı emir niteliğinde olduğu ve Bakanlık tarafından yayımlandığı dikkate alındığında, inceleme elemanlarının da sirküleri uygun davranmalarının daha isabetli olacağı sonucuna ulaşılır. Yayımlanan sirkülerde bir hukuka aykırılık görüldüğünde inceleme elemanları bunu direkt Bakanlığa bildirmek suretiyle gerekli düzenlemenin yapılmasını sağlamalıdır". Bkz. SÜSTÜN, s. 233.

⁶³ ŞİRİN Z. Ertunç, "Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum", Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan Kitap, Eylül 2011, s. 238.

bağlanmıştır. Burada özelgelere uygunluğun da değerlendirilecek olması önemli bir husustur.

Yapılan değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin yanlış olduğu kanaatine varılması halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile VUK'un 413. maddesine göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilecektir⁶⁴. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır (Yön. m. 17/6). Doktrinde, tebliğ, sirküler gibi kaynakların kanunlara aykırılığı ile ilgili olarak başvurulması halinde, Gelir İdaresi Başkanlığının kendi oluşturduğu metinleri yine kendisinin araştırması gibi bir durumun ortaya çıkacağı bunun da sadece zaman kaybına yol açacağı vurgulanmaktadır⁶⁵. Ayrıca özelge bakımından daha da karmaşık bir düzenleme yapıldığı belirtilerek, vergi inceleme elemanlarına doğrudan özelgeye de uyma zorunluluğunun getirilmesinin daha isabetli olacağı ileri sürülmektedir⁶⁶.

Özelgelerin yanlışlığının tespiti ancak karma özelge değerlendirme komisyonunun kararıyla olabilecektir. Bu bakımdan VUK'un 140.

⁶⁴ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 17: “(1) Rapor değerlendirme komisyonları, yaptıkları değerlendirme sırasında verilmiş bir özelgenin Kanunun 369 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varırlarsa, söz konusu özelgeyi, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile Kanunun 413 üncü maddesine göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik Komisyona gönderirler.

(2) Birinci fıkrada belirtilen beş kişilik Komisyonun üyeleri Bakan tarafından belirlenir.

(3) Bu Komisyon, konunun kendisine geliş tarihinden itibaren otuz gün içerisinde karar verir.

(4) Bu Komisyon, üyelerin tamamının hazır bulunması ile toplanır ve oy çokluğuyla karar alır.

(5) Alınan kararlar tutanağa bağlanır ve tüm üyeler tarafından imzalanır.

(6) Bu Komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanı bağlar”. Ayrıca bkz. YETKİNER Erkan, “6009 Sayılı Kanun İle Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 359, Temmuz 2011, s. 32.

⁶⁵ ERSOY, s. 48.

⁶⁶ ERSOY, s. 48.

maddesindeki yeni inceleme esasları ile VUK'un 369. maddesi uyumlu olmadığı ortaya çıkmaktadır⁶⁷. Özelge ve inceleme süreçlerindeki yeni düzen, aslında hukukî sonuçları bakımından tam bağlayıcı bir sistemin yapı taşlarını içermektedir. Sistemin bu bağlayıcılık unsurunun eksik bırakılması ise bütünlüğün bozulmasına ve çeşitli sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır⁶⁸. Özelgeler artık vergi tarhi bakımından idare açısından bağlayıcı hale gelmiştir⁶⁹. Kanundaki düzenlemelerin uyumu bakımından, özelge ve sirkülerlerin bağlayıcı nitelikte olduklarına ilişkin kanunî düzenlemenin yapılabilir.

Özelgelerin tam bağlayıcı sonuç vermesi, mevcut düzenlemeler itibariyle olması gereken durum olarak gözükmektedir. Özelgeye uygun davranan mükellefin güveninin korunması gerekliliğinin önemi de inkâr edilemez⁷⁰. 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucunda artık özelge ve sirkürlere mükellefler de uymak durumunda kalmışlardır. Bu durum ise, söz konusu kaynakların hukukî niteliklerine aykırılık teşkil etmektedir.

⁶⁷ YALTI, s. 326.

⁶⁸ YALTI, s. 328; “Sirküler vergi idaresini tamamen bağlayıcı mahiyet taşır. Talepte bulunmuş olsun olmasın, sirkülere uyan bir vergi mükellefi hakkında, sirküler yanlış olsa ve bu yanlışlık sonraki bir görüş değişikliği ile ortadan kaldırılrsa dahi ek vergi tarhiyatı yapılamaz. Bu durumda eğer bireysel özelgelerin VUK, 369(1) kapsamında ceza ve faizi ortadan kaldıracığı, vergi aslına bağlı ek tarhiyat olanağını engellemediği görüşü geçerli ise, kamusal özelgelerle bireysel özelgelerin hukuki sonuçları farklılaşmış olacaktır. Böylesi çelişik bir sonuç kabul edilemez. O nedenle, bireysel özelgelerin tam bağlayıcı sonuç vermesi gerektiği ve çelişkili davranma yasağı ile haklı beklenti ilkesinin bunu gerektirdiği yönündeki değerlendirme, bu anlamda olması gereken hukuki sonucu vermektedir”. YALTI, s. 334.

⁶⁹ ŞİRİN, s. 238; Yanlış izahata uyan mükellefe sonradan tarhiyat yapılmasının sakıncalı olduğu doktrinde şu şekilde belirtilmektedir: “Özellikle karşı tarafa yansıtılan (sözleşme ile diğer tarafa aktarılan veya aktarılması gereken) vergilerde, vergilmiş mukteza uyarınca hesaplanmayarak yansıtılmamış verginin, muktezaya uygun davranan mükelleften aranılmasının gerekip gerekmediği tartışmaya değer bir konudur. Özellikle KDV’de teslim veya hizmetin vergiden istisna olduğu yolunda verilmiş muktezaya uygun olarak satışlarında KDV hesaplamayan bir mükelleften, daha sonra düzeltilmiş mukteza ile KDV hesaplayarak beyan etmesinin istenmesi halinde, mükellef zarara sokulmuş olmaktadır. .. İşte bu gibi durumlarda mükelleften vergi aslının istenilmesi, yanlış mukteza veren idarenin bu konudaki hizmet kusurunun mükellefe adeta bir ceza gibi yansıtılması sonucunu doğurmaktadır”. Bkz: DOĞRUSÖZ, s. 262-263.

⁷⁰ YALTI, s. 330.

Kişilerin hukukî durumlarını etkileyen bu kaynaklar, yine de doğrudan dava konusu edilemeyecekler (vergi inceleme işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmaması, sadece ön işlem olmasından dolayı⁷¹), ancak yapılan incelemeye dayanılarak yapılan tarh işlemine karşı dava açılabilir. Fakat yeni düzenleme çerçevesinde artık tarh işlemi beklenmeden mükellefin hukukunu etkileyen sirküler ve özelgelerin dava konusu edilebilmesi mümkün hale geldiği söylenebilir⁷². Yargı aşamasında sirküler ve özelgelerin hukuka uygun olup olmadığı incelenebilecektir. Bunların bağlayıcı kaynak olduklarının belirtilmesi, mevcut düzenlemenin kendi içindeki uyumsuzluğunu ve karmaşıklığını ortadan kaldıracaktır. Ancak bu husus, sonuç bölümde tekrar değerlendirilecektir.

IV. ÖZELGE VE SİRKÜLERİN HUKUKÎ NİTELİĞİ

İdarenin görüşü niteliğinde olan özelge ve sirkülerler vergi hukukunda belirsizliklerin giderilmesi bakımından önemli fonksiyon görmektedir. İdarenin yorumunu içermektedirler. Özelge ve sirkülerlerde idare çoğunlukla lafzî ve sistematik yorum yöntemlerine başvurmaktadır⁷³.

Vergi ile ilgili işlemlerin yürütülmesi konusundaki açıklamalar olan özelgeler, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımadıkları için mükellefler için bağlayıcı değildir. Özelgeler kural olarak, vergi hukukunun açıklayıcı nitelikteki yardımcı (ikincil, talî) kaynaklarından⁷⁴.

Özelgeler sadece verildiği mükellef açısından geçerli iken, sirkülerler tüm mükellefler için uygulanabilecek bakanlık görüşleridir⁷⁵. Sirkülerler ise, vergi uygulamalarıyla ilgili belirli bir durumdaki çok sayıda mükellefin

⁷¹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 99.

⁷² Ancak mevcut düzenleme karşısında mükelleflerin artık özelge ve sirkülere uymak durumunda kalmaları, bunları ayrı olarak yargı önüne getirmelerine yol açacaktır. Yargı organının da yapılan kanunî düzenlemeler çerçevesinde bunları incelemesi gerekecektir. Karş. ŞİRİN, s. 239-240. Bu bakımdan tarh işlemi beklenmeden sirküler ve özelgelerin dava konusu edilmesinin önünün açıldığı söylenebilir. Sirküler ve özelgelerin merkezî komisyondan çıkarılmaları da aslında bunların bağlayıcı nitelikte olmaları gerektiğini göstermektedir.

⁷³ SAYGILIOĞLU Nevzat, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara 1987, s. 139.

⁷⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 16; NAS Adil, “Vergi Hukukunun Bir Kaynağı Olarak Muktezalar (Özelgeler)”, Vergi Sorunları, S. 259, Nisan 2010, s. 186; ERDEM, s. 90-91; ARIKAN, Mukteza, s. 130; KORKUSUZ, s. 52; ÖZ, s. 8, 11.

⁷⁵ SEVGİ, s. 54; DEMİRCİ Genel Tebliğ, s. 110; Dolayısıyla bunlar münferit bir durum değil, genel bir yorum, görüş içerir. Bkz.: AK, s. 111.

tereddüde düşmesi halinde “genel nitelikli özelge” şeklinde çıkarılan hukukî metinlerdir⁷⁶. Buna göre sirkülerle vergi hukuku alanında yeni bir düzenleme getirilemez. Sirkülerlerin de aynen özelgeler gibi herhangi bir icraî niteliği ve bağlayıcılığı yoktur⁷⁷. Özelge ve sirkülerler aralarında hukukî nitelik bakımından bir fark bulunmayan açıklayıcı, icraî nitelik taşımayan ve bağlayıcı olmayan kaynaklardır⁷⁸. Dolayısıyla kural olarak bunlar hakkında doğrudan dava açılabilmesi mümkün değildir⁷⁹.

Gerçekleştirilen kanunî düzenlemeler sonrası artık bu kaynakların bağlayıcı nitelik kazandığı vurgulanmaktadır. Buna göre önceden sadece vergi cezaları (ve gecikme faizi) açısından idare ve yargı organları açısından

⁷⁶ GERÇEK, s. 209.

⁷⁷ İdarî emir ve idarî yorum niteliğinde olduğundan sadece vergi dairelerini bağlamaktadır. GERÇEK, s. 209; AK, s. 110, 111.

⁷⁸ YALTI, s. 317, 319.

⁷⁹ “Uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla bildirilen görüşler, tavsiye ve danışma yazıları, kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olmadıkları gibi hukuki sonuç doğuracak nitelik taşımadıkları için idari davaya konu olamazlar”. DVDDGK., 25.10.2002 gün ve E. 2002/203, K. 2002/340, DKD, S. 2, s. 128; D.7.d., 26.5.1998 gün ve E. 1997/2574, K. 1998/2036, DD, S. 98, s. 424; “Uyuşmazlık konusu Sirkülerin incelenmesinden, Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde Maliye Bakanlığına veya Bakanlığın yetkili kıldığı makama vergi uygulamaları ile ilgili olarak açıklama yapma konusunda verilen yetki aşılarak, yatırım indirimi ve özel maliyet bedeli uygulamaları yönünden Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuracak genel nitelikte düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, düzenlemenin yetki aşımı nedeniyle hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenlerle, dava konusu düzenlemenin iptali (gerekir)”. Aynı karardaki karşı oy yazısında da sirkülerin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı belirtilmiştir: “İdari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımayan, aykırı davranılması durumunda, vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerinin yerine getirilmediğinden söz etmenin de mümkün olmadığı dava konusu Sirkülerin, Danıştay’da idari davaya konu edilebilecek düzenleyici bir işlem olarak kabulüne olanak bulunmaması nedeniyle davanın, Sirkülerin iptali istemiyle açılan kısmının incelenmeksizin reddi (gerekir)”. DVDDGK., 18.04.2008 gün ve E. 2007/49, K. 2008/249, <http://www.danistay.gov.tr>; “Dava konusu sirkülerin hukuki sonuçlar doğurmak üzere yayımlanan, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken genel bir düzenleyici işlem niteliğinde olduğunu kabule olanak bulunmadığından, ... davanın sirkülerin iptali istemine ilişkin kısmının reddi gerekir”. DVDDGK., 22.02.2008 gün ve E. 2007/495, K. 2008/159, <http://www.danistay.gov.tr>.

bağlayıcı olan bu kaynaklar⁸⁰, artık vergi tarhi açısından da bağlayıcı hale gelmiştir⁸¹. Kendisine verilen özelgeye uygun davranan mükellef hakkında ek tarhiyat yapılması ihtimalinin mevcut düzenleme çerçevesinde mümkün olmadığı vurgulanmaktadır⁸². Dolayısıyla, vergi incelemesi hakkında yapılan yeni düzenlemeler sonrasında, artık özelge ve sirkülerlerin hukukî niteliğinin yeniden ele alınması ve net olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Özelgelerin vergi idaresinde demokrasi hedefine yönelik mekanizmalardan biri olduğu ifade edilmektedir⁸³. Ayrıca genelge, tebliğ, sirküler, özelge gibi hukuk metinleri açıklayıcı nitelikleri sayesinde belirlilik ilkesinin gerçekleşmesine de yardımcı olurlar⁸⁴. Yapılan değişikliklerle

⁸⁰ Özelgeler ceza uygulaması bakımından vergi idaresi ve yargı organlarını bağlayıcı niteliktedir. Bu bakımdan özelgelerin belli açıdan bağlayıcı, belli açıdan ise yardımcı kaynak niteliğini bünyesinde barındıran karma niteliğe sahip olduğu vurgulanmaktadır. Benzer durumun sirküler için de geçerli olduğu belirtilmektedir. Bkz. ŞİRİN, s. 232-234; Düzenleme öncesi vergi idaresi için kısmen bağlayıcı nitelikte olduğu hakkında bkz. YALTI, s. 323; “Mükellef özelgeye uygun olarak işlem yaptığında özelge vergi idaresi açısından tamamen bağlayıcı olmaktadır... Özelgelerin idare üzerindeki bağlayıcılığı ile mükellef üzerindeki bağlayıcılığı karşılaştırıldığında bir orantısızlık söz konusudur. Başvuru sahibi idarenin yaptığı yoruma bağlı kalmak zorunda değilken idare kendi yaptığı yoruma bağlı kalmaktadır”. GÖKBEL, s. 177, 179.

⁸¹ İnceleme elemanları rapor hazırlarken sirkülere uygun davranmak zorundadır. İnceleme elemanının özelgeye uygun rapor hazırlamasının zorunlu olduğu düzenlenmemesine rağmen rapor değerlendirme komisyonunun özelgeleri de dikkate alacağı belirtildiği için, özelgeye aykırı raporlar, komisyon tarafından geri çevrilecektir. Yani özelgeye aykırı rapor düzenlenmesi mümkün olamayacaktır. Bkz. ŞİRİN, s. 238-239; YALTI, s. 334.

⁸² “İdari görüş üretimi ve uygulanması bakımından merkezi yapıya ve denetime dayanan bu sistemdeki bütün düzenlemeler, her yönüyle vergi idaresi inceleme elemanlarını bağlayıcı mekanizmalarla sonuçlanmışken, mesele bireysel özelgelerin hukuki etkisine gelince, idarenin bu işlemlerle bağlanmama iradesini sürdürmeye çalışması ayrıksı ve sistemle uyumsuz bir sonuç yaratmıştır... Özelge oluşturma sürecindeki yeni hükümlere bakınca, merkezi komisyon temelinde onay esasına bağlanmış bir özelgenin hala ve neden tam bağlayıcı mahiyet arz etmediğini anlamak mümkün değildir”. Bkz. YALTI, s. 334-335.

⁸³ ATEŞ, s. 623, 650.

⁸⁴ ARIKAN Zeynep, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994, s. 212; GIVATI, s. 5.

öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerinin gerçekleştirilmesinin hedeflendiği belirtilmektedir⁸⁵.

VUK'un eski 413/2. maddesinde, "yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler" hükmü yer almaktaydı. Dolayısıyla vergi idaresinin mükelleflerden gelen talepleri cevaplandırıp cevaplandırmamak bakımından takdir yetkisinin olmadığı açıktı. Yeni düzenlemeyle "mecburiyet" terimi maddeden çıkarılmıştır. Fakat konu mükellef hakları bakımından da ele alındığında, idarenin cevap verip vermeme konusunda takdir yetkisine sahip olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır⁸⁶. İdarenin izahat taleplerine mutlaka cevap vermesi gerekmektedir.

İdarenin mükelleflerden gelen talepleri cevaplamak zorunda olmasına rağmen kanunda cevaplamak için belli bir süre öngörülmemiştir⁸⁷. Yetkili makamların da bilgiyi zamanında ulaştırmaları gerekir⁸⁸. 4962 sayılı

⁸⁵ ŞENYURT, s. 54.

⁸⁶ "Diğer yandan, özelge talepleri bakımından olay, konu, koşul ve uygulanacak kanun hükmü bakımından aynı durumda olan vergi mükellefleri için, sirküler yayımlama seçeneğinin de tercih edilmediği hallerde, bunlardan birine özelge verilmesi, diğerine ise verilmemesi –yani talebin reddi- de idarenin eşit muamele yükümlülüğü açısından kabul edilemez". Bkz. YALTI, s. 319, 320.

⁸⁷ Özelge ve sirküler verilmesi ile ilgili doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 18/2. maddesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, inceleme sırasında vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varmaları halinde, bu hususu bağlı oldukları inceleme ve denetim birimleri aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildireceği hükme bağlanmıştır. Maddenin son fıkrasında ise Gelir İdaresi Başkanlığının en geç yirmi iş günü içinde görüşünü bildireceği belirtilmiştir.

Rapor Değerlendirme Komisyonların Oluşturulması ile ilgili yönetmeliğin 17. maddesinde, Rapor değerlendirme komisyonlarının yaptıkları değerlendirme sırasında verilmiş bir özelgenin yanlış olduğu kanaatine varmaları halinde, bu özelgenin oluşturulacak karma bir komisyonda inceleneceği belirtilmektedir. Komisyonun konu hakkında otuz gün içinde karar vereceği maddede hükme bağlanmıştır.

⁸⁸ Ayrıca verilen cevabın açık olması ve konunun tüm maddi unsurlarını kapsamaması gerekir. ARIKAN, Mukteza, s. 129; TANRIKULU, s. 23; Bilgi istenilen olay ya da konu, açıkça tüm unsurlarıyla birlikte ortaya konmalı ve yetkililerin konuyu cevaplamaları için gerekli süreyi gözönüne alınıp zamanında başvuru yapılmalıdır. Bkz. KARAASLAN Ali,

Kanunla VUK'un 413. maddesine sirküler ibaresi eklenmeden önce, ilgili maddede vergi idaresinin istenilen izahatı en kısa zamanda cevaplamak zorunda olduğuna dair hüküm yer almaktaydı. Cevaplamak için idareye süre bakımından bir sınır getirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir⁸⁹. Mükelleflere farklı sürelerde cevap verilmesi eşitliğe aykırı sonuçlar doğurabilmektedir⁹⁰. İdarenin cevaplama süresi bakımından takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilse bile, bunun oldukça sınırlı bir yetki olacağı gözardı edilmemelidir⁹¹. İdarenin belli süre içinde cevap vermesi zorunluluğunun getirilmesi, idarenin keyfî davranma ihtimalini ortadan kaldırmada olduğu gibi⁹², mükelleflerin hukukî güvenliğini sağlama bakımından da önem arz etmektedir. Bu sayede mükellefler arasında muhtemel eşitliğe aykırı uygulamaların da önüne geçilmiş olacaktır.

İdare genel olarak, idarî yoruma başvurmak suretiyle, takdir yetkisine dayanarak sirküler çıkarmaktadır. Ayrıca idarenin sirküler çıkarıp çıkarmama konusunda da bir takdir yetkisi bulunmaktadır⁹³. Bu bakımdan mükelleflerin özelge talep etmeleri yerinde olacaktır. Ayrıca sirküler yayımlanması durumunda, mükelleflerin kendi durumlarının sirküler kapsamına girip girmediğini iyi değerlendirmeleri de önem arz etmektedir⁹⁴. Aksi halde ceza kesilmemesi ve gecikme faizi uygulanmaması söz konusu olmayacaktır. Vergi idaresinin sirküler çıkarmayı tercih etmemesi durumunda izahat isteyen mükelleflere özelge vermesi gerekmektedir.

"Mukteza ve Yanılma", Vergi Dünyası, S. 105, Mayıs 1990, s. 22-23; ARIKAN, Demokratik, s. 129; DEMİRCİ, Özelge, s. 33.

⁸⁹ ERDEM, s. 93; YILDIZ, s. 44.

⁹⁰ DEMİRCİ, Özelge, s. 36.

⁹¹ "İdare olayın özelliklerine göre mümkün olan en kısa sürede cevap vermelidir. Verilecek cevabın gecikmesi, ilgili mükelleflerin durumlarındaki belirsizliklerin uzamasına ve bazı durumlarda zarara uğramalarına neden olabilir. Bu bakımdan idarenin haklı bir neden olmaksızın cevap vermede gecikmesi halinde takdir yetkisinin kötüye kullanılması söz konusu olabilecektir. Özelgelerin verilmesinde belli süre sınırının getirilmesi, mükellefler arasında ortaya çıkabilecek muhtemel eşitsizliklerin önüne geçecektir". Bkz. ÜSTÜN, s. 230.

⁹² ÖZ, s. 16.

⁹³ ÜSTÜN, s. 232; Vergi idaresinin aynı konuda çok sayıda özelge talebi olsa da bunları sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde değildir. ATEŞ, s. 629.

⁹⁴ ATEŞ, s. 629.

V. SONUÇ

Vergi mevzuatında meydana gelen sık değişiklikler, idarenin düzenleme yetkisini sık olarak kullanması, vergi ile ilgili bazı durumlarda belirsizlikler ve hatta çelişkiler oluşturabilmekte, mükellefler ise ne şekilde hareket edeceklerine dair bir kararsızlık ve duraksama yaşayabilmektedirler. İşte, bu gibi belirsiz veya çelişkili durumların aydınlığa kavuşturulabilmesi bakımından özelgeler ve sirkülerler büyük bir boşluğu doldurmakta, uygulamaya bir hız ve tutarlılık kazandırmaktadırlar. Aynı zamanda mükellefin vergi idaresine başvurması ve bunlar arasındaki iletişimin sağlanması bakımından vergi idaresinde demokrasinin gelişmesinde de önemli fonksiyon ifa etmektedir.

İdarenin yorumunu ifade eden özelge ve sirkülerler, uyumsuzlukların henüz doğmadan önlenmesinde önemli ölçüde rol oynamaktadır. Vergi idaresi sirküler yoluyla takdir yetkisini benzer olaylar için ayrı ayrı kullanmak yerine topluca bir defada kullanmış olmaktadır. Benzer konulardaki özelge talepleri ortadan kalkacağı için idarenin iş yükü azalmakta ve bu da usûl ekonomisine uygunluk arz etmektedir. Sirkülerler esas itibariyle ‘genel nitelikli özelge’ niteliğinde çıkarılmalıdır. Yani, sirkülerler esas amacı doğrultusunda çıkarılmalıdır. Genel tebliğ gibi diğer kaynaklarla düzenlenecek hususların sirkülerlerle düzenlenmemesi gerekir. İlgili komisyonun bu hususa azamî dikkat etmesi gerekmektedir ki kanaatimce bu şekilde kurulan merkezî komisyon zaten sirkülerlerin sadece amacı doğrultusunda çıkarılmasını sağlayacaktır.

Yapılan kanunî değişiklikler sonrası, idarenin yanlış izahat vermesi halinde mükellefe ceza kesilmeyeceği gibi gecikme faizi de uygulanmayacaktır. VUK’un 369/2. maddesi uyarınca sirkülerde yapılan değişiklikler görüş değişikliği kapsamında değerlendirildiği için, sirkülere uyulması halinde tarhiyatın da yapılmaması gerekecektir. Yeni düzenlemeyle mükellefe vergi cezası yanında gecikme faizinin uygulanmamasına yönelik düzenleme olumlu niteliktedir.

Özelge ve sirkülerler kural olarak vergi hukukunun yardımcı, talî nitelikteki kaynaklarıdır. Ancak vergi incelemeleri ile ilgili yapılan değişiklikten sonrası bunlar büyük ölçüde bağlayıcı karakter kazanmışlar, fakat hukukî nitelikleri hakkında açık bir hüküm getirilmemiştir. Bu durum da mevcut düzenlemede karışıklık ve belirsizliklere yol açmaktadır. Vergi inceleme elemanları raporlarını hazırlarken sirkülere uymak zorundadırlar. Bu bakımdan sirkülerlerin vergi idaresini bağlama yanında artık mükellefleri de bağlayıcı hale geldiği söylenebilir. Sirkülere aykırı rapor düzenlenmemesi bu durumu göstermektedir. Mükellefler inceleme

raporlarının sirkülere aykırı düzenlenemeyeceğini bildikleri için, sirkülere uymak zorunda kalacaklardır.

İnceleme elemanları özelgelere aykırı rapor düzenleyebilirlerse de, bu raporlar ilgili komisyonda özelgelere uygunluk bakımından da değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Burada özgelelerin yanlışlığı hakkında kanaat oluşursa, durum sirküler ve özelge verme konusunda yetkili komisyondan iki üyenin de katılacağı beş kişilik karma komisyonda incelenecektir. Bu düzenlemeler de artık özgelelerin de bağlayıcı niteliğe büründüğünü göstermektedir.

Belirtilen düzenlemeler bağlamında, özelge ve sirkülerlerin mükelleflerin hukukî durumunu etkileyen niteliğe büründüğü sonucuna ulaşılmaktadır. Mükellefler mevcut düzenleme kapsamında artık en azından sirkülerleri, tarh işlemini beklemeksizin dava konusu edebileceklerdir. Çünkü hukuka aykırı olduğu kanaatine vardığı bir sirkülere uyması ve ihtirazî kayıtlı beyannamesi verip yapılacak beyana dayanan tarhiyatı beklemesi ve ardından dava açması halinde, mükellefin hukukî durumu daha fazla etkilenecektir. Bu bakımdan yapılan düzenlemelerle sirkülerin bağlayıcı hale gelmesi, bunların dava edilebilme ihtimallerini ortaya çıkarmıştır.

Vergi incelemeleriyle ve dolayısıyla özelge ve sirkülerlerle ilgili yapılan yeni düzenlemeler, aslında hukukî sonuçları bakımından tam bağlayıcı bir sistemin yapı taşlarını içermektedir. Ancak özelge ve sirkülerlerin bağlayıcı olduklarına ilişkin net bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu bakımdan kanundaki düzenlemeler arasında bir uyumun sağlanması gerekmektedir. Bunun için, özelge ve sirkülerlerin bağlayıcı nitelikte olduklarına ilişkin kanunî bir düzenleme yapılmasının isabetli olacağı söylenebilir. Böylece mevcut düzenlemeler arasındaki uyumsuzluk ortadan kalkacak ve belki de kanun koyucunun uzun vadede olmasını arzuladığı sistem tamamlanmış olacaktır. Ancak, böyle bir değerlendirme yapmadan önce mutlaka özelge ve sirkülerin hukukî nitelikleri ve vergi incelemelerinin özelliği dikkate alınmalıdır.

Özelge ve sirkülerler vergi hukukunun yardımcı, tali nitelikte kaynaklarıdır. Vergi incelemeleri ise vergi adaletinin sağlanmasında, en önemli ön şartlardan birisini oluşturmaktadır. Vergide adaletin sağlanabilmesi için vergi incelemelerinin etkinliği büyük bir önem arz etmektedir. Vergi incelemelerinin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için, vergi müfettişlerinin nasıl hareket etmeleri gerektiği sorusuna mutlaka cevap verilmelidir. Vergi müfettişleri incelemelerini yaparken vergi idaresinin bütün düzenleyici işlemlerine ve bu arada özelge

ve sirkülere uymalı mıdır, yoksa daha objektif bir inceleme gerçekleştirilebilmesi için biraz daha özgür hareket etme imkânına mı sahip olmalıdırlar? Aslında, özelge ve sirkülerin nasıl bir hukukî niteliğe sahip olmaları gerektiği sorusuna verilecek cevabın temelinde, bu nokta yatmaktadır. Vergi müfettişlerinin bütün idarî düzenlemelere uyması, idarenin iç ilişkisinde sorunların çıkmaması ve belki de yeknesaklık sağlanması açısından savunulabilir. Ancak, vergi incelemelerinin vergi adaleti bakımından taşıdığı önem, kanaatimce, yapılacak incelemelerin daha objektif ve özgür ortamlarda yapılmasını gerektirmektedir. Bu bakımdan vergi inceleme elemanlarının özelge ve sirkülere uyması zorunlu olmamalıdır. Bu noktada vergi müfettişlerinin hazırlayacakları raporların ilgili rapor değerlendirme komisyonunda incelenecek olması da bir kontrol müessesesi olarak olumlu fonksiyon ifa edecektir. Vergi müfettişlerine bu ölçüde bir serbestlik tanınması, vergi hukukunun gelişimine de olumlu katkılar sağlayacaktır.

Özelge ve sirkülerlerin artık merkezî bir komisyon tarafından verilmesi, uygulamada birliğin sağlanması, mükelleflere eşit muamele ve hukukî güvenlik ilkesi bakımından oldukça önemli bir adımdır. Bu sayede uygulamadaki muhtemel eşitsizlik ve aksaklıklar da önlenmiş olacaktır. Ancak bu merkezîleşmenin doğal sonucu olarak, mükelleflerin hukukî güvenliklerinin tam anlamıyla gerçekleşebilmesi için, verilen özelge ve sirkülere uygun hareket eden mükelleflere, ilave vergi tarhiyatının da yapılmaması gerekmektedir. Sadece ceza kesilmemesi ve gecikme faizi uygulanmaması bu bakımdan yeterli değildir. Özelge ve sirkülerlerin tek merkezden verilmesinin zarurî sonucu, kanaatimce, bu görüşlere uygun davranan mükelleflerin maruz kalması muhtemel vergi tarhlarının da yapılmayacağına ilişkin düzenlemenin mutlaka kanuna eklenmesi gerektiğidir.

Sonuç olarak mevcut düzenlemede özelge ve sirküler bağlayıcı bir niteliğe bürünmüştür. Fakat kanunda bunların açıkça belirlenmemesi sistemi belirsiz hale getirmektedir. Bu belirsizliğin giderilebilmesi için, ya özelge ve sirkülerlerin bağlayıcı olduğuna dair bir düzenleme yapılmalı, ya da vergi müfettişlerinin özelge ve sirkülere uyma zorunluluğu olmamalıdır. Ancak, vergi incelemelerinin taşıdığı önem, özelge ve sirkülerin bağlayıcı olmamasını gerektirmektedir. Kendisine verilen izahata uygun davranan mükellefe ceza ve gecikme faizinin uygulanmamasının yanı sıra ilave vergi tarhiyatının da yapılmaması, bu konudaki düzenlemelerin ruhuna çok daha uygundur. Hukukî güvenlik ilkesi de bunu gerektirmektedir.

KAYNAKÇA

AK Mehlika Sultan, “Vergi Hukuku Bakımından Sirküler”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 109-113.

AKYOL Mehmet Emin, “Özelge Uygulamasında Yeni Esaslar”, Yaklaşım, S. 207, Mart 2010.

ARIKAN Zeynep, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, DEÜİİBFD, C. 13, S. 11, 1998, s. 127-133 (Mukteza).

ARIKAN Zeynep, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994 (Demokratik).

ARPACI Altar Ömer, “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, Vergi Sorunları, S. 192, Eylül 2004, s. 77-87.

ATEŞ Leyla, “Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan, C. 1, Ankara 2008, s. 623-655.

AYVERDİ İlhan, Misalli Büyük Türkçe Sözlük, Kubbealtı Lugatı, İstanbul 2011.

BAYRAKTAR İhsan Kağan, “Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 350, Ekim 2010, s. 93-97.

ÇELİK Celal, “Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 261, Mayıs 2003, s. 24-28.

ÇOLAK Mustafa, “Özelge Müessesesi, 3568 Sayılı Kanun ve Meslek Mensuplarının İşlevi”, Yaklaşım, S. 119, Kasım 2002, s. 93-99.

DEMİRCİ Azmi, “315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 262, Haziran 2003, s. 104-111 (Genel Tebliğ).

DEMİRCİ Azmi, “Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 31-39 (Özelge).

DOĞRUSÖZ Bumin, “Muktezanın Yeniden Düzenlenme Gereği”, Yaklaşım, yıl 17, S. 204, Aralık 2009, s. 261-263.

DOĞRUSÖZ Bumin, “Yeni Özelge Düzeni ve Sorunları”, Referans Gazetesi, 01.02.2010.

ENEY Hasan, “Genel Yazı, İç Genelge ve Özelgelere İnceleme Elemanlarının Uymaları Gerektiği”, Yaklaşım, S. 125, Mayıs 2003, s. 228-230.

ERDEM Doğan, “Vergi Hukukunda Özelgeler (Muktezalar) ve Uygulanışı”, Vergi Sorunları, S. 91, Nisan 1996, s. 90-94.

ERSOY Adnan, “6009 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi”, Vergi Dünyası, S. 357, Mayıs 2011, 46*49.

GERÇEK Adnan, ““Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 203-209.

GIVATI Yehonatan, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, Harvard, John M. Olin Center For Law, Economics and Business Fellows’ Discussion Paper Series no. 30, 6/2009.

GÖKBEL Doğan, “Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 2008, C. 3 S. 2, s. 171-187.

GÜNEŞ Turan, Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara 1965.

KARAASLAN Ali, “Mukteza ve Yanılma”, Vergi Dünyası, S. 105, Mayıs 1990, s. 22-23.

KARYAĞDI Nazmi, “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası, S. 343, Mart 2010, s. 21-26.

KORKUSUZ Mehmet, “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Mukteza) İsteme Hakkı”, Maliye Postası Dergisi, yıl: 17, S. 381, 15 Temmuz 1996, s. 52-56.

NAS Adil, “Vergi Hukukunun Bir Kaynağı Olarak Muktezalar (Özelgeler)”, Vergi Sorunları, S. 259, Nisan 2010, s. 185-190.

NAZALI Ersin, “Sirkülerin Hukuki Niteliği (Sirküler Ne Demek Değildir?)”, Vergi Dünyası, S. 324, Ağustos 2008, s. 1-7, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, ET. 12.12.2011.

OZANSOY Ahmet, “Özelge Müessesesinin Özellikleri”, Yaklaşım, yıl 18, S. 207, Mart 2010, s. 58-65.

ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2011.

ÖZ N. Semih, “Özelge Uygulamasına Küresel Bir Bakış”, Vergi Sorunları, S. 263, Ağustos 2010, s. 8.7-25.

ÖZBUDAK Mehmet, “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme”, Yaklaşım, S. 39, Mart 1996, s. 94-95.

ÖZDEMİRCİ Fahrettin, “Özelge otomasyon Sistemi ve E-Özelge Uygulaması”, Vergi Dünyası, S. 344, Nisan 2010, s. 47-52.

ÖZEL Salih, “Türk Vergi Hukukunda Yanılma-I”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 14-19.

PALA Orhan. “Taşınmaz Üzerinde Gerçekleştirilen İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Beyanı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Resmi İnternet Sitesi’nde Yer Alan İki Zıt Özelge”, Vergi Dünyası, S. 365, Ocak 2012, s. 103-113.

SARAÇOĞLU Fatih – ŞAHAN Özgür, “Vergi Hukukunda Özelgeler ve Neden Olduğu Sakıncalar”, Mali Kılavuz, yıl 7, S. 28, Nisan-Haziran 2005, s. 143-147.

SAYGILIOĞLU Nevzat, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara 1987.

SEVGİ Şuayip, “Vergi Hukuku’nda Mukteza”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 50-54.

ŞENYURT İdris, “Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, S. 349, Eylül 2010, s. 49-54.

ŞİRİN Z. Ertunç, “Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, Prof. Dr. Sadık Kırbas’a Armağan Kitap, Eylül 2011, s. 230-241.

TANRIKULU Lütü, “Özelgeler (Muktezalar) Üzerine....”, Vergi Dünyası, S. 163, Mart 1995, S. 19-26.

UYANIK Namık Kemal, “Genel Tebliğler ve Muktezalar”, Vergi Dünyası, S. 242, Ekim 2001, s. 66-73.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007.

YALTI Billur, “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, Prof. Dr. Sadık Kırbas’a Armağan Kitap, Eylül 2011, s. 313-336.

YETKİNER Erkan, “6009 Sayılı Kanun İle Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 359, Temmuz 2011, s. 28-32.

YILDIZ Murat A., “Özelge (Mukteza) Kavramı ve Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 123, Aralık 1998, s. 41-45.