

# Maliye Çalışmaları Dergisi Journal of Public Finance Studies

Başvuru | Submitted 16.04.2025  
Revizyon Talebi | Revision Requested 05.05.2025  
Son Revizyon | Last Revision Received 12.06.2025  
Kabul | Accepted 10.07.2025  
Online Yayın | Published Online 23.07.2025

Araştırma Makalesi | Research Article

📄 Açık Erişim | Open Access

## Vergi Mükellefinin İzahat Talep Hakkı Üzerine Değerlendirmeler

Evaluations on the Taxpayer's Right to Request Clarification



Ayşe Miray Altay<sup>1</sup> & Erhan Gümüş<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü, Çanakkale, Türkiye

### Öz

İzahat talep hakkı, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülükleri konusunda idareden bilgi talep edebilmesini ifade eder. Bu hak, vergilemede öngörülebilirlik, hukuki güvenlik ve şeffaflık ilkelerinin bir yansıması olup, bilgi edinme hakkının temel bir unsurudur. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 413. maddesinde mükelleflerin izahat talep hakkına ilişkin temel çerçeve öngörülmüştür. Bu çerçevede mükellefler, vergi durumlarıyla veya vergi uygulamalarıyla ilgili belirsiz ya da tereddüt uyandıran konularda, vergi idaresinden yazılı olarak açıklama talep edebilme hakkına sahiptir. Ancak uygulamada, izahat taleplerine verilen yanıtların gecikmesi, hiç yanıtlanmaması, yanıtların soyut, yoruma açık biçimde kaleme alınması, izahat talebi müessesesinin etkinliğini ciddi biçimde tartışmalı hâle getirmektedir. Ayrıca, benzer nitelikteki durumlara ilişkin olarak farklı mükelleflere birbirinden farklı yanıtlar verilmesi, vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olan yatay eşitlik ilkesinin ihlali riskini gündeme getirmektedir. Dahası, verilen izahatların, verginin aslı bakımından herhangi bir hukuki bağlayıcılığa sahip olmaması, bu kurumun işlevselliği ve mükelleflerin hukuki güvenlik beklentisi açısından yeniden değerlendirilmesi gereken bir husustur. Bu bağlamda, çalışma, izahat talebi müessesesine ilişkin mevcut sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmaktadır. Her ne kadar izahat talep hakkı, mükellef ile vergi idaresi arasında güven ilişkisini tesis etmeye yönelik bir araç olarak tasarlanmış olsa da, mevcut düzenlemelerin daha şeffaf, erişilebilir ve etkin kılınabilmesi adına yeniden yapılandırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

### Abstract

The right to request clarification enables taxpayers to seek information on their tax obligations from the tax administration, serving as a vital reflection of predictability, legal certainty, and transparency in taxation. Enshrined in Article 413 of the Tax Procedure Law (VUK), this right allows taxpayers to submit written requests for clarification on ambiguous or uncertain tax matters or their application in practice. However, the mechanism's effectiveness is significantly undermined by practical challenges, including delayed responses, unanswered requests, or replies that are overly abstract and open to interpretation, thus failing to provide clear and actionable guidance. Moreover, providing inconsistent responses to similar cases among different taxpayers poses a serious risk of violating the principle of horizontal equality, a cornerstone of tax law that mandates equal treatment for those in comparable circumstances. The non-binding nature of these clarifications further erodes their practical utility and weakens taxpayers' confidence in achieving legal certainty. This study offers targeted recommendations to address these deficiencies, concluding that the current regulatory framework requires comprehensive restructuring to enhance transparency, accessibility, and effectiveness, thereby strengthening trust and cooperation between taxpayers and the tax administration in pursuit of equitable tax governance.

**Anahtar Kelimeler** Vergi Mükellefi • Mükellef Hakları • İzahat Talep Hakkı • Özgelge • Hukuki Güvenlik İlkesi • Eşitlik İlkesi



Atf | Citation: Altay, A. M. & Gümüş, E. (2025). Vergi mükellefinin izahat talep hakkı üzerine değerlendirmeler. *Maliye Çalışmaları Dergisi–Journal of Public Finance Studies*, (74), 21-39. <https://doi.org/10.26650/mcd2025-1677377>

© This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

© 2025. Altay, A. M. & Gümüş, E.

✉ Sorumlu Yazar | Corresponding author: Ayşe Miray Altay [aysemiray.cengiz@comu.edu.tr](mailto:aysemiray.cengiz@comu.edu.tr)



**Keywords**

Taxpayer · Taxpayer Rights · Right to Request Explanations · Private Ruling · The Principle of Legal Certainty · The Principle of Equality

**Extended Summary**

The right to request clarification is a fundamental taxpayer right in tax law, designed to ensure predictability, legal certainty, and transparency by enabling taxpayers to seek written explanations from the tax administration on ambiguous tax matters. Governed primarily by Article 413 of the Tax Procedure Law, this mechanism fosters trust and cooperation between taxpayers and the administration while safeguarding taxpayers' rights. It is deeply rooted in constitutional principles, including the rule of law, equality, legality of taxation, and legal certainty, which collectively shape its legal and practical framework. This extended abstract examines the constitutional and legal foundations of the clarification request mechanism, its operational structure, practical challenges, comparative perspectives from international jurisdictions, and proposed reforms to enhance its effectiveness in promoting equitable and transparent tax governance.

**Constitutional Foundations:**

The clarification request mechanism is closely tied to the constitutional framework of Türkiye, particularly the constitutional provision regulating tax obligations. This provision establishes core taxation principles: taxes as a counterpart to public expenditure, the legality of taxation, and tax justice. As taxation restricts property rights, it must align with broader constitutional principles such as the rule of law and equality. The rule of law requires that state actions, including tax administration, adhere to legal norms and are subject to independent judicial oversight. The clarification request mechanism supports this by promoting transparency and accountability, allowing taxpayers to verify the legality and fairness of administrative actions.

The equality principle mandates that individuals in similar circumstances receive equal treatment under the law, prohibiting discrimination or preferential treatment. Judicial interpretations emphasize that this principle, often termed horizontal equality, ensures consistent application of laws to similarly situated taxpayers. In the context of clarification requests, this principle requires uniform responses for taxpayers in comparable tax situations. Inconsistent rulings risk undermining fairness and trust, highlighting the need for standardized processes.

The legality principle stipulates that taxes and related financial obligations can only be imposed, amended, or repealed by law, ensuring a legal basis for tax obligations and protecting taxpayers from arbitrary actions. Clarification requests reinforce this by enabling taxpayers to confirm the legal grounding of tax provisions or administrative decisions, reducing arbitrariness and enhancing oversight. Additionally, the principle of legal certainty, a cornerstone of the rule of law, requires tax regulations to be clear, predictable, and protective against arbitrary practices. The clarification mechanism supports this by providing authoritative interpretations, helping taxpayers navigate complex tax laws with confidence.

**Legal Framework and Operational Mechanisms:**

The primary legal basis for the clarification request mechanism is Article 413 of the Tax Procedure Law, which grants taxpayers and tax responsables the right to seek written explanations on unclear or doubtful tax matters. This provision aims to resolve uncertainties in applying abstract tax norms to specific cases, protecting taxpayers from losses due to misinterpretation. However, the article lacks detailed guidance on response procedures, timelines, and the bindingness of responses, creating practical challenges that necessitate supplementary regulations.

The Regulation on Responding to Taxpayers' Clarification Requests (Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik) complements Article 413 by outlining procedural rules for handling clarification requests. It specifies that responses may take the form of private rulings (özelge), circulars (sirküler), or internal directives (genelge). Private rulings address individual taxpayer queries, while circulars provide guidance for common issues affecting multiple taxpayers. Internal directives are administrative instructions for tax offices. The regulation mandates that responses, particularly circulars and directives, be prepared by a designated commission to ensure consistency and legal reliability. However, it does not specify mandatory response timelines or clarify bindingness, leading to ambiguity and inconsistency in practice.



Secondary regulations, such as Tax Procedure Law General Communiqués (e.g., No. 400), further elaborate on the clarification request mechanism and the “mistake” institution. These communiqués provide informative guidance but lack enforceable legal effects, as they are not considered executable administrative acts subject to judicial review. This limits their ability to ensure robust legal certainty for taxpayers.

### **Operational Mechanisms: Private Rulings, Circulars, and Internal Directives**

The clarification request mechanism operates through private rulings, circulars, and internal directives. Private rulings are taxpayer-specific responses addressing individual tax situations, issued by authorized tax offices or the Revenue Administration. Circulars are broader, guiding documents for common issues, ensuring uniformity across taxpayers. Internal directives clarify operational procedures for tax offices. While private rulings are tailored to individual cases, circulars and directives aim to standardize interpretations for broader taxpayer groups.

The Private Ruling Automation System, a digital platform, enhances the efficiency and standardization of clarification requests. It allows taxpayers to submit requests online, enables systematic processing, and facilitates referencing prior rulings to ensure consistency. The system reduces bureaucracy, lowers compliance costs, and promotes transparency by making rulings accessible, though restricted to authorized users. Its limited public availability hinders its full transparency potential.

### **Practical Challenges:**

The clarification request mechanism faces several practical challenges that undermine its effectiveness:

- **Delayed or Absent Responses:** The lack of a mandatory response timeline in VUK Article 413 leads to delays or non-responses, disrupting taxpayers’ planning and legal certainty. While administrative standards suggest a 45-day response period, this is not legally binding, and non-compliance does not confer enforceable taxpayer rights.
- **Inconsistent Rulings and Horizontal Equality:** Inconsistent responses to similar cases risk violating horizontal equality. For example, issuing different private rulings for taxpayers in comparable situations undermines fairness and trust, necessitating greater standardization.
- **Limited Bindingness:** Private rulings lack binding authority for tax auditors, except in cases covered by the “mistake” institution under Article 369 of the Tax Procedure Law. This institution protects taxpayers acting in good faith based erroneous rulings from penalties and interest, though only the tax principal is collected. Ambiguities regarding the retroactive application of changed interpretations and low taxpayer awareness—less than half are informed of this protection—limit its effectiveness.
- **Restrictions on Professional Organizations:** Professional organizations, such as chambers and unions, are restricted to requesting non-binding opinions rather than private rulings on behalf of members. This creates disparities, as these opinions lack the legal weight of private rulings, potentially leading to inconsistent applications.
- **Vague or Abstract Responses:** Responses that are overly general or interpretive fail to provide clear guidance, reducing the mechanism’s utility and leaving taxpayers vulnerable to misinterpretation.

### **Comparative International Perspectives:**

A comparative analysis of clarification request mechanisms in other jurisdictions offers insights for reforming Turkey’s system:

- **United States:** The Internal Revenue Service (IRS) administers Private Letter Rulings, similar to our private ruling. These rulings are publicly disclosed with anonymized taxpayer information, enhancing transparency. Requests are subject to fees, and the process is well-documented, ensuring accessibility.
- **Australia:** Private rulings are binding on the Tax Commissioner if relied upon by taxpayers, with provisions for revision without retroactive penalties, ensuring legal certainty. Unlike Türkiye Australia prioritizes confidentiality, not publishing private rulings.
- **New Zealand:** The Tax Administration Act distinguishes between private and public rulings. Private rulings are confidential, while public rulings apply broadly. This clear distinction enhances clarity but limits public transparency compared to the U.S. system.

The OECD's Tax Administration 2015 report notes that two-thirds of 56 surveyed countries have defined response timelines for clarification requests (e.g., Austria: 28 days, France: 3 months), highlighting a gap in our framework where no mandatory timeline exists.

#### Proposed Reforms:

To address these challenges and align with constitutional principles and international best practices, the following reforms are proposed:

- **Mandatory Response Timelines:** Legislate a binding response period (e.g., 30–60 days) in VUK, drawing from OECD examples, to enhance predictability and reduce delays. Non-compliance should trigger enforceable taxpayer rights.
- **Enhanced Bindingness:** Strengthen the binding nature of private rulings by requiring tax auditors to consider them, except in cases of clear legal errors. This would align with Australia's model and bolster legal certainty.
- **Standardization and Transparency:** Expand the Private Ruling Automation System to ensure consistent rulings for similar cases, reducing violations of horizontal equality. Publicly disclosing anonymized rulings, as in the U.S., would enhance transparency and trust.
- **Empowering Professional Organizations:** Allow professional organizations to request binding private rulings on behalf of members, reducing disparities and ensuring uniform guidance.
- **Clearer Responses:** Mandate specific, actionable responses to improve practical utility and align with the legal certainty principle.
- **Public Awareness Campaigns:** Increase taxpayer awareness of the “mistake” institution through educational initiatives, addressing low awareness levels.
- **Judicial Oversight:** Strengthen judicial review mechanisms to address inconsistent or unlawful rulings, ensuring compliance with constitutional principles of equality and legality.

#### Conclusion:

The right to request clarification is a vital tool for promoting transparency, fairness, and legal certainty in our tax system. Rooted in constitutional principles of the rule of law, equality, and legality, it bridges the gap between abstract tax norms and their practical application. However, challenges such as delayed responses, inconsistent rulings, limited bindingness, and restrictions on professional organizations hinder its effectiveness. Comparative insights from the U.S., Australia, and New Zealand highlight the benefits of defined response timelines, binding rulings, and transparent practices. By implementing mandatory timelines, enhancing bindingness, standardizing processes, and increasing accessibility, Türkiye can strengthen the clarification request mechanism, aligning it with constitutional mandates and international standards. These reforms would foster greater trust, equity, and efficiency in tax administration, benefiting both taxpayers and the state.

## Vergi Mükellefinin İzahat Talep Hakkı Üzerine Değerlendirmeler

Vergi mükellefleri ile devlet arasındaki ilişki, yapısal olarak asimetrik bir karakter arz etmektedir. Bu ilişkinin temelinde, devletin vergi yükümlülüğü ihdas etme yetkisi ile mükellefin bu yükümlülükleri riayet etme zorunluluğu yer almaktadır. Böyle bir güç dengesizliği içinde, vergi idaresinin şeffaflık, öngörülebilirlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde hareket etmesi, yalnızca mükellef haklarının korunması açısından değil, aynı zamanda kamu otoritesine duyulan güvenin sürdürülebilirliği bakımından da kritik öneme sahiptir.

VUK'un 413. maddesinde düzenlenen izahat talep etme hakkı, vergi hukukunda hukuki öngörülebilirlik ve idari hesap verebilirlik ilkelerini somutlaştıran temel araçlardan biri olarak öne çıkmaktadır. Anılan düzenleme, mükelleflerin ve vergi sorumlularının, vergisel yükümlülüklerin yoruma açık olduğu durumlarda vergi idaresinden yazılı açıklama talep edebilmelerine imkân tanıyarak, vergi hukukunda normatif belirliliğin sağlanmasına katkı sunmaktadır. Bu mekanizma, mükellefin hukuki durumunu netleştirerek yükümlülük-

lerini hukuka uygun biçimde yerine getirmesine yardımcı olmakta ve böylece vergisel güvenlik ilkesinin gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir. Nitekim, 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde gerçekleştirilen değişikliğin gerekçesinde de açıkça ifade edildiği üzere, anılan düzenleme, vergilendirme sürecinde hukuki öngörülebilirliğin ve istikrarın artırılmasını amaçlamaktadır. Ancak söz konusu düzenlemenin teorik düzlemde taşıdığı öneme rağmen, uygulamada karşılaşılan prosedürel eksiklikler, yoruma açık alanlar ve sonuçlar arasında görülen tutarsızlıklar, bu hakkın işlerliğini sınırlayan karmaşık bir görünüm sergilemektedir. Her ne kadar ikincil düzenlemeler ve yargı içtihatları, açıklama talep hakkının kapsamını belirginleştirmeye yönelik katkılar sunsa da; yanıt sürelerine ilişkin açık ve bağlayıcı bir çerçevenin bulunmaması, özelgelerin bağlayıcılığına ilişkin hukuki belirsizlik ve mükellef nezdinde hakka dair farkındalığın düşük düzeyde olması gibi yapısal sorunlar, düzenlemenin etkinliğini önemli ölçüde zayıflatmaktadır. Bu tür eksiklikler, bir yandan mükelleflerin karmaşık vergi normları içerisinde yön bulma kapasitesini sınırlarken, diğer yandan vergi idaresinin açıklayıcı ve rehberlik edici bir rol üstlenmesine de engel teşkil etmektedir. Öte yandan, Özelge Otomasyon Sistemi ve benzeri teknolojik yenilikler, izahat süreçlerinde verimlilik artışı ve standardizasyonun sağlanması bakımından önemli bir dönüşüm potansiyeline sahip olmakla birlikte, uygulamada söz konusu araçların yapısal sorunları gidermede yeterli düzeyde etkili olamadığı görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, vergi hukukunda mükelleflere tanınan izahat talep hakkını yasal düzenlemeler çerçevesinde incelemek, bu hakkın uygulamasında karşılaşılan sorunları tespit ederek analiz etmek ve söz konusu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmaktır. Çalışma, izahat talep hakkının hukuki dayanaklarını ortaya koymakla birlikte, bu hakkın uygulamadaki etkinliğini sınırlayan faktörleri irdelemekte ve karşılaştırmalı hukuktaki güncel gelişmeleri değerlendirmektedir. Mükellef ile vergi idaresi arasındaki güven ilişkisini güçlendirmeye hizmet eden izahat talep hakkının, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri doğrultusunda daha işlevsel ve etkin bir yapıya kavuşturulmasına yönelik değerlendirmelerde bulunulması da çalışmanın hedefleri arasında yer almaktadır. Çalışmada ilk olarak izahat talep hakkının kavramsal çerçevesi sunulmuş; bu kapsamda, izahat talebi müessesesinin hukuki niteliği ile dayandığı anayasal ilkeler açıklanmış ve konuyla ilişkili kavramlara yer verilmiştir. İkinci olarak izahat talebi hakkının hukuki temelleri ele alınarak, kanuni dayanaklar ve ikincil düzenlemeler değerlendirilmiş; ayrıca konuya ilişkin idarenin ve yargı organlarının görüşleri incelenmiştir. Üçüncü olarak uygulamada karşılaşılan sorunlar ortaya konulmuş; izahat talebi müessesesi, hem mükellef hem de vergi idaresi perspektifinden analiz edilmiştir. Bu çerçevede, vergi idaresinin dijital dönüşümünün izahat sürecine etkileri de ayrıca değerlendirilmiştir. Son olarak, çalışmada karşılaştırmalı hukukta mükellefin izahat talebi hakkına benzer düzenlemelere yer verilmiş; Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerdeki uygulamalar incelenerek, Türkiye'deki mevcut yapının geliştirilmesine yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

## Kavramsal Çerçeve

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tertip eden gerçek veya tüzel kişidir.” Mükellef, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı maddi ve şekli yükümlülükleri olan kişi olarak tanımlanabilir (Egeli & Dağ, 2012). Bu kişi gerçek veya tüzel kişi olabilir. Mükellefin ödev ve yükümlülükleri karşısında devletle arasındaki yapısal eşitsizliğin düzeyde olması, mükellef haklarının hukuk sistemi içerisinde özel bir koruma alanı bulmasını zorunlu kılmaktadır. Anayasa, kanunlar ve diğer ikincil mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde güvence altına alınan bu haklar, çeşitli yönleriyle mükellefin hukuki statüsünü güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu çerçevede, izahat talep etme hakkı da mükellefe tanınan temel haklardan biri olarak öne çıkmakta olup, çalışmamızda ayrıntılı biçimde ele alınacaktır.

“İzahat” kelimesi, “açıklamalar” anlamında kullanılmakta olup, “izah” kelimesinin çoğuludur. (Türk Dil Kurumu Sözlüğü). Vergi hukukuna özgü bir kavram olarak izahat talep etme hakkı, mükelleflerin vergi durumları yahut vergi uygulamaları bakımından açık olmayan ya da tereddüt doğuran hususlarda, Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan (GİB) veya bu konuda yetkilendirilmiş makamlardan açıklama talep edebilme yetkisini ifade etmektedir (VUK m. 413/1). Bu hakkın normatif temeli, öncelikle anayasal ilkelere dayanmaktadır. Bunun yanı sıra, Vergi Usul Kanunu ve ikincil düzenlemeler çerçevesinde hukuki mahiyeti belirginleştirilmiş ve uygulama esasları somutlaştırılmıştır.

## Yasal Dayanaklar ve Anayasal İlkeler

“Vergi ödevi”, Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenmiş olup, bu madde çerçevesinde vergilendirme sürecine yön veren temel anayasal ilkeler ortaya konulmaktadır. Anılan hüküm incelendiğinde; verginin kamu giderlerinin finansmanı amacı taşıması, vergilerin ancak kanunla konulup kaldırılabilmesini ifade eden kanunilik ilkesi, ve vergilendirmede adalet ilkesi öne çıkan anayasal prensipler olarak dikkat çekmektedir. Vergilendirme, kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan müdahale eden bir kamusal yetki kullanım biçimi olduğundan, yalnızca 73. madde kapsamında değil, aynı zamanda hukuk devleti, eşitlik ve hukuki güvenlik gibi diğer anayasal ilkeler bağlamında da değerlendirilmesi gereken bir ödev niteliğindedir.

Devletin koyduğu kurallara kendisinin de uymakla yükümlü olması ve bu yükümlülüğün bağımsız ve tarafsız yargı organlarının denetimine açık bulunması, hukuk devleti ilkesinin temel gereklerindendir (Yılmaz, 2021). VUK’ta düzenlenen mükelleflerin izahat talebi, bu ilkeyle doğrudan ilişkilidir nitekim izahat talebi, vergi idaresinin işlemlerinin şeffaf, hesap verebilir ve hukuka uygun olmasını sağlamayı amaçlar. Diğer taraftan izahat talebi, mükelleflerin haklarını koruma mekanizmasıdır. Hukuk devleti, bireylerin hak ve özgürlüklerini koruma yükümlülüğü taşıdığından bu hak, mükelleflerin vergi idaresiyle eşit konumda olmasını ve hukuki güvence altında bulunmasını desteklemektedir.

Eşitlik ilkesinin amacı, Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2018 tarihli ve E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararında ifade edildiği üzere, “aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir”. Yüksek Mahkeme’ye göre, bu ilke uyarınca aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara farklı kurallar uygulanmak suretiyle yasa önünde eşitliğin ihlal edilmesi yasaktır. Aynı kararın devamında belirttiği üzere nitekim kanunlar; eşitlik ilkesine uygun nitelikte, aynı veya benzer durumda bulunan kişilere hak, ödev, yarar ve yükümlülüklerde, yetki ve sorumluluklarda, eşit davranılmasını sağlayacak normlar içermelidir. İzahat talep hakkı, tüm vergi mükelleflerine vergi idaresinden işlemlerle ilgili açıklama isteme imkânı tanır. Bu hak, kanun önünde eşitlik ilkesine dayanır çünkü aynı durumda bulunan mükelleflerin (örneğin, benzer vergi işlemlerine tabi olanların) idarenin işlemlerini sorgulama ve bilgi alma hakları eşit şekilde korunur. Yine izahat talep hakkı, vergi idaresinin bir mükellefe karşı diğerine göre farklı veya haksız bir işlem yapmasını engellemekte olup mükellef, izahat talebiyle idarenin işleminin gerekçesini öğrenerek, kendisine eşit davranılıp davranılmadığını denetleyebilir. Diğer taraftan mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini anlamalarını ve bu yükümlülüklerin eşit şekilde uygulandığını teyit etmelerini sağlayabilecektir.

Kamu hizmetlerinin aksamaması için kamu gelirlerinin tahsilinin sürekliliği önem arz etmekte olduğundan devletlerin bireylere fazlaca müdahale etmesi söz konusu olabilmektedir (Batı, 2024). Bu müdahaleler, kişilerin mülkiyet hakkının zedelenmemesi için yasal zeminde yasal zeminde yapılmalıdır. Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü bu yasal zemini sağlamaktadır. Bu hüküm gereği vergilerin yalnızca kanunla konulabileceği değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi düzenlenmiş ve bu hüküm kapsamında kanunilik ilkesi kendine yer bulmuştur. Esasında mükelleflerin izahat talepleri kanunilik ilkesinin pratikteki uygulamasını desteklemektedir. Nitekim bir vergi hükmünün veyahut idari işlemin yasal düzene uygun olup



olmadığı konusunda tereddüde düşen mükellef, izahat talebiyle bu tereddütünü teyit edebilecektir. Diğer taraftan izahat talep hakkı ile idarenin işlemlerinin gerekçelendirilmesini sağlanarak, yapılan işlemlerin kanuna uygunluğu ve keyfi olup olmadığı konusunda denetlenebilirlik sağlamaktadır.

Anayasa Mahkemesi, hukuki belirlilik ilkesini, hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından biri olarak değerlendirmektedir. Bu bağlamda, bireylerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını; bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini; devletin ise yasal düzenlemelerinde bu güveni sarsacak yöntemlerden kaçınmasını zorunlu kılmaktadır. Mahkeme'ye göre, belirlilik ilkesi, yasal düzenlemelerin hem bireyler hem de idare bakımından herhangi bir tereddüde veya belirsizliğe yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını; ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu nitelikte önlemler içermesini gerektirmektedir (22/05/2013 tarih ve E. 2013/39, K. 2013/65).

### İlişkili Kavramlar: Genelge, Sirküler ve Özelge

Vergilendirme; devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla, bireylerden cebri ve karşılıksız olarak topladığı ekonomik değerler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirmenin konusunu, sürecini, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini, vergilendirme yetkisini ve vergilendirmenin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi aşamalarını düzenleyen normatif çerçeve; Anayasa, kanunlar, kanun hükmünde kararnameler, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve yönetmelikler gibi vergi hukukunun asli kaynakları tarafından açık, kapsamlı ve sistemli bir biçimde belirlenmiştir. Bununla birlikte, uygulamada ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi ve normların mükelleflerce daha sağlıklı biçimde anlaşılabilmesi amacıyla, idareye vergi kanunlarını açıklama ve yorumlama yetkisi tanınmıştır. Bu kapsamda, literatürde vergi hukukunun tali kaynakları olarak nitelendirilen ve teknik anlamda yürürlükteki düzenlemelerin nasıl uygulanacağını belirleyen genelgeler, sirkülerler, özelgeler (muktezalar) aracılığıyla, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hem kişiye özel hem de genel nitelikte açıklamalar yapılabilmektedir. Bu düzenleyici işlemler, özellikle idare ve vergi incelemesinde yetkilendirilmiş kişiler açısından açık olmayan veya yorum farklılığına yol açabilecek konularda uygulama birliğinin sağlanmasına katkı sunmaktadır (Danıştay 4. Dairesi E.2019/778 ve K.2021/1337).

Genelgeler, idare tarafından, belirli hukuki veya idari konulara ilişkin uygulama birliğinin sağlanması amacıyla kendi teşkilat yapısına yöneltilen talimat niteliğindeki yazılı düzenlemelerdir. Vergi hukukunda genelgeler, özellikle vergi uygulamasına ilişkin tereddütlerin giderilmesi, yorum birliğinin sağlanması veya mevzuatın uygulanmasına dair açıklayıcı ilkelerin ortaya konulması bakımından önem arz eder. Bu çerçevede, genelgeler, yalnızca belirli bir vergi dairesine yönelik olmayıp, genellikle tüm taşra teşkilatını kapsayacak şekilde hazırlanan ve idarenin tüm birimlerine yöneltilen iç düzenleyici işlemler niteliğindedir. (Özbilen, 2013). Vergi dairelerinde karşılaşılan uygulama sorunlarına çözüm getirmek amacıyla yayımlanan bu belgeler, kimi zaman “genel yazı” veya “iç genelge” olarak da adlandırılmakta; idarenin iç işleyişine ve uygulama pratiğine yön verme işlevi taşımaktadır.

Buradan da yola çıkarak, izahat taleplerine verilen cevapların, genellikle genelge, sirküler veya özelge şeklinde ortaya çıktığını ifade edebiliriz. Bu kapsamda genelgeler, idarelerin bazı durumlara ilişkin olarak kendi idari örgütüne gönderdiği yazılar olup; bu yazılar vergi dairelerinin sorunlarına ilişkin konularda, bütün idari örgüte yazılan iç genelge veyahut genel yazı niteliği taşımaktadır (Özbilen, 2013).

Özelge, izahat talep etme hakları sonucunda mükelleflerin vergi uygulamalarına ilişkin olarak vergi dairelerinden istedikleri açıklamaların, yetkilendirilmiş birimlerce cevaplandırılması anlamına gelmektedir (Gürses Şahin, 2024; Batı, 2024). Sirküler ise mükelleflerin izahat taleplerine karşılık olarak idarenin hazırladığı özelgelerin aynı durumda olan mükellefler için yol gösterici mahiyette olarak yönerge şeklinde hazırlanan hali olarak tanımlanabilir (Gürses Şahin, 2024). Özette kural olarak mükelleflerin izahat talepleri

özelge ile karşılanmakta ise de birden çok mükellefin aynı sorunu muhatabı olduğu durumlarda özelge yerine sirküler düzenlenmektedir (Gürses Şahin, 2024; Batı, 2024). Diğer bir deyişle genelge ve sirkülerler, idarenin geniş kitlelere yönelik açıklama ve yorumlarını içerirken, özelge ise mükellefin somut durumuna özgü bir görüş niteliği taşır.

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (MİTC DY), özelge kavramını *"Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü"* olarak; sirküler kavramını 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 görüşü"* olarak tanımlamıştır. Yine aynı mevzuat kapsamında özelge talebinin, *"mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince"* yapılabileceği ifade edilmiştir. Bu izahat ise VUK 413. maddesi gereği Gelir İdaresi Başkanlığı veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan talep edilebilmektedir. Özelgeler, *"mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan"* talep edilecektir. Ancak dikkat edilmesi gerekir ki doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine başvurma imkânı ortadan kaldırılmıştır (Uçak, 2013).

Konuyla bağlantılı bir diğer kavramsal ayrım ise "özelge niteliğinde olmayan görüş" ifadesidir. VUK ve ilgili ikincil mevzuat (MİTC DY m.9) çerçevesinde yalnızca mükelleflerin veya vergi sorumlularının bireysel durumlarına ilişkin olarak özelge (mukteza) talep etme hakları bulunmakta olup, meslek kuruluşlarının bu yönde bir yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla meslek kuruluşlarının, üyeleri adına özelge talebinde bulunmaları mümkün değildir. Ancak, söz konusu mesleki kuruluşlar, Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak, genel nitelikli vergisel konularda açıklayıcı görüş bildirilmesini talep edebilirler. Bu kapsamda verilen cevaplar, bireysel nitelik taşıyamamaları ve bağlayıcı özelge rejimi dışında kalmaları nedeniyle "özelge niteliğinde olmayan görüş" olarak adlandırılmakta ve uygulamada bu şekilde sınıflandırılmaktadır.

## Hukuki Mahiyeti

Genelge ve sirkülerin hukuki niteliği, idareyi bağlayıp bağlamadığı ve mükellef açısından hukuki güvence sağlayıp sağlamadığı hususları, vergi hukuku literatüründe sıklıkla tartışma konusu edilmiştir (Arıoğlu, 2015). VUK ve MİTC DY hükümleri uyarınca, bu tür iç düzenleyici işlemlerin hazırlanmasında Gelir İdaresi bünyesinde bir komisyon görevlendirilmekte olup; anılan komisyonun işlevi, düzenlemelerin içerik bakımından tutarlılığını ve hukuki güvenilirliğini artırmaktır. Ancak buna rağmen genelge ve sirkülerin normlar hiyerarşisindeki yeri ve bağlayıcılık düzeyleri, hem teoride hem de yargı kararlarında tartışmalı bir alan olmayı sürdürmektedir.

Bu çerçevede, genelge, sirküler ve özelge gibi düzenleyici idari işlemler, Anayasa ve kanunla belirlenen normlar hiyerarşisinde alt düzeyde yer almakta olup, mevzuatta açıkça yer almayan ya da kanunla açıkça düzenlenmesi gereken konular hakkında yeni kurallar ihdas edemezler. Özellikle, bir düzenlemenin kanunla yapılması öngörülen alanlarda, genel tebliğ, genelge, sirküler veya özelge gibi daha alt normatif araçlarla düzenleme yapılması, normlar hiyerarşisine aykırılık teşkil eder ve hukuki geçerlilik bakımından tartışma yaratır.

İdari işlemlerin yargısal denetimine ilişkin olarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 2. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, idari işlemlerin "yetki, şekil, sebep, konu ve maksat" yönlerinden biriyle hukuka aykırı olmaları hâlinde, menfaati ihlal edilen kişiler tarafından iptal davasına konu edilebileceği düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendi uyarınca, dava dilekçesi, dava



konusu işlemin “idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem” olup olmadığı yönünden incelenir; 15. maddenin 1. fıkrasının (b) bendi ise böyle bir nitelik taşımayan işlemlere karşı açılan davalarda davanın reddine hükmedileceğini öngörmektedir. Bu kapsamda literatürde ve yargı içtihatlarında “icrai işlem” kavramı öne çıkmakta olup; kamu gücü kullanılarak, ilgililer üzerinde ayrıca bir işleme gerek duyulmaksızın doğrudan hukuki sonuç doğuran idari işlemler bu şekilde tanımlanmaktadır. Nitekim Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere, “...*hukuki sonuç doğurmayan, salt görüş veya tavsiye niteliğindeki danışma kararları, iç düzen işlemleri, bildirici işlemler*” gibi belgelerin icrai nitelikte kabul edilmediği ve bu nedenle idari davaya konu edilemeyecekleri kabul edilmektedir...” (Danıştay 4. Daire Başkanlığı, E.2018/5020, K.2021/1336). Bu doğrultuda, bilgilendirici ve açıklayıcı nitelikte olan, ilgililerin hukuki durumunu doğrudan etkilemeyen özelgelerin de iptal davasına konu edilemeyeceği kabul edilmektedir. Ancak, özelge iptali talebiyle açılan davalarda, söz konusu işlemin davacının menfaatini doğrudan etkileyip etkilemediği somut olarak değerlendirilmelidir (Danıştay 3. Daire Başkanlığı, E.2023/3109, K.2024/2440). Öte yandan, bir genelge veya sirküler, sadece kanunun yorumlanması ile sınırlı kalmayıp, bireyin hukuki durumunu doğrudan etkileyen düzenlemeler içerdiği takdirde, iptal davasına konu edilebilir nitelik kazanır (bkz. Danıştay 4. Daire Başkanlığı, E.2009/248, K.2011/4403). Bu bağlamda, VUK’un 369. maddesinde düzenlenen “yanılma” kurumu, özelgelerin hukuki niteliği bakımından özel bir önem taşımaktadır. Zira bu düzenleme, vergi mükelleflerinin idarece verilen özelgelere dayanarak gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları yönünde bir hukuki güvence mekanizması sunmakta; bu yönüyle özelgelerin bağlayıcılığına dolaylı da olsa etki etmektedir.

### Özelgelerin Bağlayıcılığı ve “Yanılma” Kurumu

Özelge sisteminin en önemli amacı vergilemede öngörülebilirlik ilkesi ve kesinlik ilkesini hayata geçirmek olup, özelge sisteminin söz konusu amaca ne kadar hizmet edeceği, sistemin tasarımı ile yakından ilgilidir (Aykın, 2016). Bir önceki başlıkta da değinildiği üzere vergi işlemlerinin yürütülmesi açısından özelgeler, yürütülmesi kesin ve zorunlu bir işlem niteliği taşımamaktadır (Arıkan, 1998). Nitekim bu durum, izahat taleplerine yanıt olarak yayımlanan özelgelerin bağlayıcılığı konusundaki tartışmaları daha da derinleştirmektedir. VUK’un 140. maddesinde vergi incelemesi yapanlar ile ilgili “*Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.*” hükmü yer almaktadır. Dikkat edilmelidir ki, söz konusu düzenlemede vergi incelemesi yapanların aykırı davranmayacağı kurumlar arasında özelgeler sayılmamıştır. Dolayısıyla özelgeler, inceleme yapan personel için bağlayıcı nitelikte değildir (Aykın, 2016). Özelgelerin hukuki mahiyeti ile ilgili bir de Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 18. maddesindeki “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı , yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.*” ve “*Mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelge inceleme tutanağına dâhil edilir. Özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususu, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirilir*” hükümlerini dikkate almak gerekir. Görülmektedir ki aynı VUK’ta olduğu gibi, özelgelerin bağlayıcılığına dair bir hüküm Yönetmelik’te de bulunmamakta, yalnızca mükellefin inceleme elemanına özelge ibraz etmesi halinde özelgenin tutanağa dahil edileceği ifadesi yer almaktadır.

Ancak bu durumun aksine VUK’un 413. maddesi kapsamında verilen özelgeler, mükellefin idarenin yorumuna dayanarak hareket etmesi halinde, sonradan cezai yaptırımlarla karşılaşmasını engelleyebilir. Bu, özelgenin mükellef lehine bir hukuki güvence sunduğunu göstermektedir.

Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu’nun 369. maddesi uyarınca, idarece verilen izahata (özelgeye) uygun şekilde hareket eden mükellefler hakkında, söz konusu izahat hatalı olsa dahi, vergi cezası kesilemez ve

gecikme faizi uygulanamaz. Bu durumda, mükelleften yalnızca vergi aslı tarh ve tahsil edilebilecektir (Gümüş, 2013; Uçak, 2013). Yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirir ise, yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak ve geriye dönük olarak uygulanamayacaktır (VUK, m.369/2). Danıştay konuyla ilgili bir kararında *“Vergi hukukunun açıklayıcı, ikincil kaynağı niteliğinde olan özelgenin hukuki sonuçlar arasında;özelgeye konu işlemin sonradan vergilendirilmesi gerektiği anlaşılsa bile, özelgeye uygun hareket eden mükellefin söz konusu işlem nedeniyle vergi cezasına ve tarh edilen vergiler için gecikme faizine muhatap olmayacağı ile vergi inceleme sürecinde özelgelerin dikkate alınma zorunluluğu yer almaktadır. Yukarıda değinilen kanun hükümlerinden de anlaşılabacağı gibi, vergi inceleme sürecinin rapor değerlendirme aşaması başta olmak üzere, vergi mükellefinin kendisi hakkında verilmiş özelgeler, ilgili mükellefin tabi olacağı vergi uygulaması bakımından bağlayıcılığa sahip olmaktadır. Zira bu bağlayıcılık; vergilendirmede hukuki güvenlik, belirlilik ve kesinlik yanında mükelleflerin vergi dairesine karşı güven duymasını da sağlamaktadır.”* ifadeleri yer almaktadır (Danıştay 4. Daire Başkanlığı, E:2013/5387, K:2017/865, 01.02.2017).

Bu kurum her ne kadar mükellefi koruyucu bir kalkan görevi görse de ülkemizde yapılan bir araştırmanın sonucuna göre, mükelleflerin yalnızca yarısından daha azı yanlışla halinde ceza kesilmeyeceğini bilmektedir (Kaba & Beşel, 2018). Ancak ifade etmek gerekir ki idare özelge taleplerini özelge talebinde bulunan bilgi ve belgelere dayanarak karşıladığından, ilgili bilgi ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığına ilişkin sorumluluk başvuranda olup bilgilerin gerçeği yansıtmadığının tespiti durumunda, özelge hükümsüz olacaktır (Aykın, 2016).

Diğer taraftan yanlışla kurumuyla ilgili, vergi cezası kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanamaması düzenlemesinin hangi sürelerden itibaren uygulanacağına ilişkin mevzuatta hüküm bulunmaması da tartışmalara sebebiyet vermektedir. Danıştay konuyla ilgili yerleşik kararlarında *“213 sayılı Kanunun 369. maddesinin 6009 sayılı Kanun değişikliğinden önce yürürlükte olan halinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği hükmüne yer verildiği, Kanunun lafzından, yanlışla ve görüş değişikliğinin mevcut olması halinde, değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için gecikme faizi hesaplanabileceği sonucuna ulaşıldığı, kanunların yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla uygulanması gerekliliği, mükellefler için olduğu kadar idare için de hukuki belirlilik ilkesinin bir gereği olduğundan 369. maddedeki, “yanlışla ve görüş değişikliği” nedeniyle gecikme faizi hesaplanamayacağı yönündeki değişikliğin yürürlüğe girdiği 01/08/2010 tarihinden önceki dönemler için uygulanmayarak gecikme faizi tahakkuk ettirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı..”* ifadelerini kullanmaktadır (Danıştay 4.Daire Başkanlığı, E:2016/1044 ve K:2016/774, 29/02/2016). Buradan da anlaşılabacağı üzere Danıştay, kanunun lafzından yola çıkarak, yanlışla veya görüş değişikliği olsa bile, bu değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için gecikme faizi hesaplanabileceğini belirtir. Yüksek Mahkeme, hukuki belirlilik ilkesinin vergilendirme sürecinin tüm kısımlarında korunması gerektiğine işaret etmektedir.

Öte yandan, rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirme süreçlerinde özelgelere atfettiği önem dikkat çekicidir. 425 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklığa kavuşturulduğu üzere Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yalnızca Kanun, Anayasa, Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik gibi mevzuatlara değil aynı zamanda VUK’un 140. maddesinin 2. Fıkrasında belirtildiği üzere sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden de değerlendirilir. Bu komisyonlar, raporda eleştiri konusu yapılan hususla ilgili özelgeleri dikkate almakta ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmamaktadır. Eğer raporda, özalgede yer alan görüşün aksine bir tenkit varsa, rapor olumsuz değerlendirmeye tabi tutulmakta ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı

Resmî Gazete 'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılmaktadır.

Ancak, olumsuz değerlendirme yapılabilmesi için özeldede yer alan görüşün raporda tenkit edilen konuyla tam olarak ilgili olması, yani verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, komisyonun dikkate alacağı özeldenin, ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş en güncel özeldede olması gerektiği de tabiidir (425 sıra nolu Genel Tebliği). Diğer taraftan, rapor değerlendirme komisyonlarının bir özeldenin VUK'un 369. maddesinin 1. fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varması halinde, özeldenin değerlendirilmesi amacıyla VUK'un 140. maddesinin 4. fıkrasında yer alan komisyon teşkil edilmekte ve değerlendirme neticesinde verilen karar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlamaktadır. Bu durum, özeldelerin idare açısından bağlayıcılık kazanabileceği istisnai bir alan yaratmaktadır.

## İzahat Talep Hakkının Yasal Temelleri

Vergi mükelleflerinin izahat talep etme hakkı, Türk vergi hukukunda önemli bir mükellef hakkı olarak yer almakta olup, bu hakkın yasal dayanakları başta Anayasa olmak üzere, VUK ve ilgili ikincil düzenlemelerle şekillenmektedir. Bu bölümde, izahat talep hakkının temel yasal çerçevesi ve ilgili düzenlemeler ele alınacaktır.

### Vergi Usul Kanunu

Mükelleflerin izahat talebi başlıklı VUK'un 143. maddesi, VUK'un 8. Maddesinde düzenlenen vergi mükelleflerine ve vergi sorumlularına, vergi durumları veya vergi uygulamaları açısından tereddüt uyandıran konularda idareden izahat talep etme hakkını tanımaktadır. Bu düzenleme, soyut yasal normların somut olaylara uygulanmasında mükelleflerin karşılaştığı belirsizliklerin giderilmesini amaçlar. Madde, mükelleflerin hak kaybına uğramasını önlemek ve vergi idaresinin şeffaf bir şekilde yol gösterici rol üstlenmesini sağlamak adına önemli bir araçtır. Ancak, 413. madde, izahat talebinin nasıl cevaplanacağı, hangi usul ve sürelerde yerine getirileceği gibi hususlarda detaylı bir çerçeve sunmamaktadır. Bu eksiklik, uygulamada yorum farklılıklarına yol açabilmekte ve ikincil düzenlemelerin gerekliliğini ortaya koymaktadır (Aykın, 2016). Bu düzenlemelerden en önemlisi Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'tir.

### Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik

VUK 413. maddesinin uygulama esaslarını düzenlemek amacıyla Maliye Bakanlığı, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (MİTCDY) çıkarılmıştır. Bu yönetmelik, izahat taleplerinin hangi usulde ve kimler tarafından cevaplanacağına dair temel kuralları belirler. Yönetmeliğe göre, izahat talepleri, vergi idaresi tarafından özeldede, genelge veya sirküler şeklinde yanıtlanabilir. Özellikle genelge ve sirkülerlerin bir komisyon tarafından hazırlanması öngörülmüş, böylece idarenin tutarlı ve standart bir yaklaşım benimsemesi hedeflenmiştir. Bununla birlikte, yönetmelik, cevap süresine ilişkin kesin bir hüküm içermemekte ve izahatın bağlayıcılığı gibi konularda yeterince açıklık sağlamamaktadır. Bu durum, uygulamada mükelleflerin beklentileri ile idarenin yaklaşımı arasında uyumsuzluklara neden olabilmektedir (Ayyıldız, 2018). Yönetmeliğin, VUK'un 413. maddesinin tamamlayıcısı olma niteliğini taşımasına rağmen, bazı hususlarda yoruma açık bırakılması, çalışmamızın da odaklandığı temel sorunlardan biridir.

### Diğer İkincil Düzenlemeler

Mükelleflerin izahat taleplerine ilişkin yasal düzenleme VUK ve MİTCDY dışında Genel Tebliğler ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda öncelikle 188 sıra nolu VUK Genel Tebliği kullanılmaktaydı. Ancak bu tebliğ, 16.01.2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 395 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile "Şikâyet

Yolu ile Başvurma” bölümü hariç diğer bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır. 395 sıra nolu VUK Genel Tebliği ise 01.10.2010 tarih ve 27716 Resmi Gazete ‘de yayımlanan 400 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Halihazırda kullanılmakta olan 400 sıra nolu VUK Genel Tebliği, VUK m.369’daki yanılma kurumuna ve m.413’teki izahat talebi kurumuna ilişkin açıklamalarda bulunmaktadır.

Genel tebliğler, idarenin, genellikle bir kanun veya yönetmelik hükmünün uygulanmasına açıklık getirmek amacıyla hazırladığı ve Resmî Gazete’de yayımladığı, genel ve soyut nitelikte düzenleyici işlemlerden biridir. Esas olarak açıklayıcı olduklarından, kural olarak ilgililer hakkında hukuksal bir etki göstermemektedirler. Bu sebeple idari davaya konu olmazlar (Danıştay 4. Daire Başkanlığı, E.2018/5020 ve K.2021/1336). Ancak Kanun, kanun hükümlerinin icrasına yönelik normatif hüküm koyma yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığına verebilir. Bu durumda söz konusu tebliğ, icrai nitelik taşır ve iptal davasına konu olabilir. Danıştay’ın istikrar kazanmış kararları da bu yöndedir. Bu nedenle genel tebliğleri, bildiri veya iç düzen işlemleri olarak adlandırmak ve nitelendirmek doğru olmayacaktır.

## İzahat Talep Hakkının Uygulamadaki Sorunları

Vergi mükelleflerinin izahat talep etme hakkı, teorik olarak vergi uygulamalarındaki belirsizlikleri gidermeyi ve mükellef ile idare arasında şeffaf bir iletişim sağlamayı amaçlasa da uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu bölümde, izahat taleplerinin cevaplanma süreci, bağlayıcılık meselesi, “yanılma” kurumu ile ilişkisi ve izahatın açıklığı gibi temel problemler ele alınacaktır.

### İdarenin İzahat Taleplerine Dönüş Süresi ve Belirsizlikler

VUK’un 413. maddesi ve MİTC DY, izahat taleplerine idarenin yanıt verme zorunluluğunu düzenlese de bu yanıtın ne kadar sürede verileceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada, dönüş süresinin belirsizliği, mükelleflerin vergi planlamasını zorlaştırmakta ve hukuki güvence arayışını sekteye uğratmaktadır. Örneğin, acil bir vergi beyanı öncesinde izahat talebinde bulunan bir mükellef, idarenin geç dönüşü nedeniyle yanlış bir uygulamaya yönelirse, bu durum hem mükellef hem de devlet hazinesi açısından hak kayıplarına yol açabilir (Aykın, 2016). Literatürde, bu sorunun çözümü için azami bir süre sınırı getirilmesi önerilmişse de henüz yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Bu belirsizlik, izahat talep hakkının etkinliğini azaltan temel unsurlardan biridir.

İzahat taleplerinin hangi süre içinde cevaplandıracağına dair halihazırda bir düzenleme bulunmamakla birlikte VUK’un 413. maddesinde, 4962 sayılı kanunla değiştirilmeden önce “en kısa zamanda” ibaresi bulunmaktaydı. Bu ifade idarenin cevap süresine ilişkin belirsizliği ortadan kaldırmadığından işlevsel değildi.

OECD’nin “Tax Administration 2015” başlıklı çalışmasında, incelenen 56 ülkenin yaklaşık üçte ikisinde, mükelleflerin izahat taleplerine vergi idaresi tarafından yanıt verilmesine ilişkin sürenin, iç hukuk mevzuatında açık bir şekilde belirlendiği tespit edilmiştir. Bu durum, mükelleflerin hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik çerçevesinde zamanında bilgi edinebilmelerini temin etme amacıyla mevzuat düzeyinde düzenleyici yaklaşımların benimsendiğini göstermektedir. (OECD, 2015). Araştırma sonucu incelendiğinde, bu süreler ülkeden ülkeye farklılık gösterse de (Avusturya’da 28 gün, Belçika’da, Kore’de ve Fransa’da 3 ay, Yunanistan’da 120 gün, Portekiz’de 150 gün vb.) ülkelerin çoğunda vergi türüne göre sürenin değişiklik gösterdiği görülecektir.

Günümüzde, idarenin özelgeyi cevaplandırmasında dikkate alabileceği tek süre Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik’te yer almaktadır. Gelir idaresi Başkanlığınca hazırlanan bu yönetmeliğin altıncı maddesi kamu hizmet standartları tablosunda belirtilen hizmetlerin idarece kaç gün içerisinde karşılanacağını düzenlemiştir. İlgili tabloda özelge taleplerinin cevaplandırılması hizmetine ilişkin idareyi 45 günlük bir süre tanıdığı görülmektedir. İlgili hizmet standartları idarenin kamuoyuna

taahhüdü niteliğinde olup çoğunlukla mükellefe ileri sürebileceği haklar tanımamakta ve idareyi doğrudan sorumluluk altına sokmaktadır (Aykın, 2016). Dolayısıyla kanımızca ilgili sürenin kanun veya yönetmelik gibi bir mevzuat ile düzenlenmesi uygun olacaktır.

### Yatay Eşitlik İlkesi ile İlişkisi

Devlet yönetiminin temel ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesi Anayasanın 10. maddesinde düzenlemiştir. Bu madde devlet organları ve idare makamlarını yaptıkları tüm işlemlerde kanun önünde eşitlik ilkesine dikkat edilmesinin zorunluluğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla idari makamların bireysel durumlara uygulayacakları kanunu eşitlik ilkesine uygun şekilde yerine getirmek zorundadırlar; diğer bir deyişle aynı kanun hükmü farklı kişiler için birbirinden farklı şekilde uygulanmamalıdır, aksi takdirde idarenin işlemi eşitlik ilkesine aykırılık sebebiyle iptal edilebilir (Gözler, 2000).

Anayasa Mahkemesi 03.10.2013 tarih ve E.2013/23 K.2013/123 sayılı kararında eşitlik ilkesine değinmiştir. Bu kapsamda ifade edilmektedir ki Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi eylemli değil hukuksal eşitliği öngörmektedir. Yani ilkenin amacı aynı durumda olan kişilerin kanunla aynı işleme tabi tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında, ayrıcalık tanımasını engellemektir. Ancak söz konusu ilke her bir bireyin, her açıdan aynı yasalara tabi tutulacağı anlamına da gelmemektedir. Aynı durum ve konumdaki kişiler birbirinden farklı kurallara bağlı tutulursa anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olmayacaktır. Mahkeme kararında ifade edilen ilk kısım öğretide mutlak eşitlik -yatay eşitlik (Danıştay 4. Daire Başkanlığı, E.2019/1155 ve K.20210/3978)- kavramı, ikinci kısım ise nispi eşitlik kavramı kapsamında kalmaktadır.

Bu bağlamda ifade edilmelidir ki, mükelleflerin bireysel izahat talepleri üzerine, ilgili durum sirküler yayımlanmasını gerektiren genel nitelikte bir uygulamaya konu değilse, her bir mükellef için münferit bir özelge düzenlenmektedir. Ancak benzer hukuki ve fiilî durumda bulunan mükelleflerin, aynı konuda idareye izahat talebiyle başvurmaları hâlinde, birbirinden farklı içerikte özgelgelerle karşılaşmaları, **yatay eşitlik** ilkesinin ihlali riskini gündeme getirmektedir. Bu tür farklılıklar, benzer durumdaki mükelleflerin farklı hukuki sonuçlara tabi tutulması sonucunu doğurarak, mükellefler arasında ayrımcılığa neden olabilecektir. Bu durum, sadece idarenin tutarlılığı açısından değil, aynı zamanda Anayasa'nın 10. maddesinde güvence altına alınan hukuki eşitlik ilkesinin korunması bakımından da son derece önemlidir. Dolayısıyla, özelge uygulamalarının hem içerik hem de sonuç bakımından eşitlik ve tutarlılık ilkeleri doğrultusunda yürütülmesi, idarenin keyfiliğinin önlenmesi ve vergi sistemine duyulan güvenin güçlendirilmesi açısından anayasal bir zorunluluk olarak değerlendirilmelidir.

### Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş Sorunu

Uygulamadaki diğer bir sorun odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşların üyelerin ilan etmek için özelge talep edip edemeyeceklerini ilişkindir. Kural olarak VUK'un 413. maddesine göre vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip görülen hususlar hakkında ancak mükellefler izahat isteyebilirler. Bunun sonucu olarak odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar üyelerini bildirimde bulunmak üzere izahat talep edemezler (Gündüz, 2016). MİTCDY'in 9. maddesinde "*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.*" hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacak, ancak özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebileceklerdir.

Bu kapsamda Danıştay'ın önem arz eden bir kararına değinmek gereklidir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), 395 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel

Tebliğ'in "Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacak olup, talebin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerekmektedir." düzenlemesine ilişkin iptal davası açmış ve Danıştay 4. Dairesi konuya ilişkin iptal kararı vermiştir (8.3.2011 tarih E.2010/1129, K.2011/982 sayılı karar). İtiraz üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenmiş ve iptal kararı onanmıştır (30.4.2013 tarih E.2011/561, K.2013/158 sayılı karar). Kesinleşen bu karar sonrası, Odalar ve Birlikler gibi mesleki kuruluşların, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunabileceği yönünde bir algı ortaya çıkmıştır (Ayyıldız, 2018). Tüm bunlara rağmen MİTC DY'te "Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar." ifadesinin korunması kafa karıştırıcıdır.

Dolayısıyla, yürürlükteki mevzuat hükümleri çerçevesinde açıkça ifade edilmelidir ki, özelge (mukteza) talep etme hakkı yalnızca mükellefler ve vergi sorumlularına tanınmış bir haktır. Buna karşılık, meslek odaları, birlikler ve benzeri mesleki kuruluşlar, VUK'a göre özelge talebinde bulunamazlar; ancak uygulamada bu kuruluşlar, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan genel nitelikli hususlara ilişkin olarak "özelge niteliğinde olmayan görüş" talep edebilmektedirler. Ne var ki bu tür görüşler, bireysel bir mükellefin somut durumuna özgü olarak verilmediğinden, VUK'un 369. maddesinde düzenlenen "yanılma" kurumunun sağladığı hukuki güvenceden yararlanamazlar. Bu durum, benzer hukuki ve fiilî durumlara sahip kişiler için farklı uygulamaların ortaya çıkmasına zemin hazırlayabilmekte ve sonuç itibarıyla aynı nitelikteki olaylara farklı hukuki sonuçların bağlanması riski doğurmaktadır (Ayyıldız, 2018). Söz konusu durum, vergi adaletini zedeleyebileceği gibi, idarenin uygulamalarında hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin de ihlali anlamına gelebilecektir. Öte yandan, özelgeden farklı olarak, mesleki kuruluşların özelge niteliğinde olmayan görüş talep etmesine ilişkin açık bir yasal düzenleme de bulunmamaktadır. Bu bağlamda, idare ile meslek kuruluşları arasındaki bu tür yazışmalar, tamamen idari teamüllere dayalı olarak yürütülmekte olup, hukuki bağlayıcılık ve mükellefler açısından güvence doğurucu etki bakımından sınırlı bir niteliğe sahiptir.

## Mukayeseli Hukuk Perspektifinden İzahat Talep Hakkı

Mukayeseli hukukta, izahat talep hakkına benzer mekanizmalar, vergi idarelerinin mükelleflere rehberlik etme yükümlülüğü çerçevesinde düzenlenmiştir. Bazı ülkelerdeki benzer kurumlara değinilmesi geniş bir bakış açısı sunmak açısından önemlidir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde federal düzeyde faaliyet gösteren Internal Revenue Service (IRS), yapısal ve işlevsel açıdan Türkiye'deki Gelir İdaresi Başkanlığı'na benzer bir konumda yer almaktadır. IRS, mükelleflerin vergi mevzuatının yoruma açık veya uygulamada tereddüt uyandıran alanlarına ilişkin olarak yönelttikleri bireysel sorulara yazılı yanıt verdiği "Private Letter Rulings (PLRs)" kurumunu resmi internet sitesinde açık biçimde düzenlemektedir. Bu uygulama, Türk vergi hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde düzenlenen "izahat talebi" mekanizması ile fonksiyonel açıdan benzerlik arz etmektedir. Her iki sistem de mükelleflerin vergiyle ilgili tereddüt ettikleri konularda idareden açıklayıcı görüş alma imkânı tanımaktadır.

Ancak iki sistem arasında önemli yapısal farklar da bulunmaktadır. Özellikle ABD'de uygulanan Private Letter Rulings rejimi, sadece bireysel mükellef bakımından bağlayıcı olmakta ve diğer mükellefler açısından emsal teşkil etmemektedir. Bununla birlikte, şeffaflık, öngörülebilirlik ve idarenin hesap verebilirliği ilkeleri gereği, IRS tarafından verilen bu yazılı görüşler, 26 U.S. Code § 6110 hükmü uyarınca, mükellefin kimlik bilgileri gizlenerek anonimleştirilmekte ve düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu uygulama kapsamında, IRS haftalık olarak yayımladığı Private Letter Rulings belgeleriyle hem idari uygulamada açıklık sağlamak hem de mükelleflerin benzer durumlar hakkında bilgi edinmesine olanak tanımaktadır (bkz. Cornell Law School, U.S. Code § 6110).



Türk hukuk sisteminden farklı olarak, ABD’de Private Letter Rulings başvurusunda bulunmak belirli bir ücretin ödenmesini gerektirmektedir. Bu ücretlendirme yapısı ve başvuru prosedürü, IRS’nin resmi internet sitesinde ayrıntılı olarak yayımlanmakta olup, başvuru sürecine dair tüm usulî yükümlülükler mükelleflere açık biçimde duyurulmaktadır. Bu yönüyle Amerikan sistemi, hem idarenin mali yükünü dengelemeyi amaçlamakta hem de başvuruların ciddiyet derecesini artıran bir filtreleme mekanizması işlevi görmektedir.

Avusturya vergi hukukunda, Türk hukukundaki izahat talebi müessesesine fonksiyonel açıdan benzer bir uygulama, Taxation Administration Act 1953 isimli federal yasanın Division 359 başlığı altında “Private Rulings” düzenlemesiyle hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme kapsamında, Vergi Komiseri (Commissioner of Taxation), vergi mevzuatının belirli bir kişiye, özel bir düzenleme bağlamında nasıl uygulanacağına dair bireyselleştirilmiş ve somutlaştırılmış görüşler vermekle yetkilendirilmiştir. Anılan yasanın madde 25 hükmü uyarınca, bu tür özel görüşler, yalnızca görüşte belirtilen mevzuat hükmüyle sınırlı olarak bağlayıcılık arz etmekte olup, mükellefin görüşe uygun hareket etmesi koşuluyla Vergi Komiseri bakımından bağlayıcı nitelik kazanmaktadır. Bu yönüyle, sistemin temelinde bireysel hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkeleri yer almakta; mükellefler bakımından güven esasına dayalı bir koruma mekanizması oluşturulmaktadır.

Avusturya sisteminde, VUK’un 369. maddesine benzeyen bir diğer önemli düzenleme ise madde 35’te yer almaktadır. Buna göre, Vergi Komiseri, vermiş olduğu özel görüşün yanlış olduğunun anlaşılması ya da ilgili olay veya koşulların değişmesi hâlinde, söz konusu görüşü geri çekme veya revize etme yetkisine sahiptir. Ancak bu değişiklik, görüşün iptal veya tadilinden önceki dönemde mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemler üzerinde geriye etkili bir sonuç doğurmaz. Bu düzenleme ile, mükelleflerin geçmişte hukuka ve idarenin beyanına uygun şekilde gerçekleştirdiği işlemler bakımından hukuki güvenlik ilkesi güvence altına alınmıştır. Bu sistemin dikkat çekici yönlerinden biri ise, Amerika Birleşik Devletleri’nde olduğu gibi özel görüşlerin anonimleştirilerek kamuoyuyla paylaşılması uygulamasının Avusturya hukukunda bulunmamasıdır. Zira, anılan yasanın madde 45 hükmü, verilen özel görüşlerin kamuya açıklanmasını yasaklamakta ve bu belgelerin yayımlanamayacağını öngörmektedir. Bu durum, şeffaflık ilkesinden bir sapma olarak değerlendirilebilirse de, bireysel verilerin korunması ve idari kararların sadece muhatabını bağlaması yönünden gizliliğe dayalı korumacı bir yaklaşım olarak da yorumlanabilir.

Yeni Zelanda vergi hukukunda, bireysel ve genel nitelikli idari görüş mekanizmaları, Tax Administration Act 1994 isimli temel vergi usul yasasında düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun’un 91E ve 91F maddelerinde sırasıyla “Private Rulings” ve “Product Rulings” başlıkları altında, mükelleflerin vergi uygulamasına ilişkin tereddütlerini gidermeye yönelik bireyselleştirilmiş idari görüş alma imkânı tanınmıştır (Parliamentary Counsel Office, New Zealand Legislation). Bu düzenlemelere göre, mükellefler, bir vergi yasası hükmünün kendi somut durumlarına nasıl uygulanacağına dair Vergi Komiseri’nden (Commissioner of Inland Revenue) özel bir görüş talebinde bulunabilirler. Komiser ise başvuru üzerine, başvuran kişi bakımından bağlayıcı olmak üzere, ilgili vergi hükmünün nasıl uygulanacağına dair bireyselleştirilmiş bir değerlendirme içeren özel görüşü (private ruling) verebilir. Product ruling mekanizması da benzer şekilde belirli bir mal, hizmet ya da ürünle bağlantılı vergi muamelelerinin önceden belirlenmesine yöneliktir. Kanunun sistematiği incelendiğinde, özel görüşlerin kamuya paylaşılmasına dair açık bir yükümlülüğe yer verilmediği; aksine, bu belgelerin gizli nitelik taşıdığına dair bir anlayışın benimsendiği görülmektedir. Nitekim, Kanun’un 91E ve 91F bölümlerinde, özel ya da ürün bazlı görüşlerin yayımlanmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakta; bu da, söz konusu belgelerin Avusturya hukukunda olduğu gibi kamuya açık şekilde yayımlanmadığı ve kişiye özel, gizli niteliklerini muhafaza ettikleri sonucunu doğurmaktadır.

Öte yandan, aynı Kanun’un Section 91D hükmü uyarınca, “Public Rulings” (genel görüşler) müessesesi ayrı bir normatif çerçevede düzenlenmiş olup, bu tür görüşler tüm mükellefleri kapsayan ve bağlayıcı etki doğuran idari düzenlemeler niteliği taşımaktadır. Böylece Yeni Zelanda hukukunda, özel görüşler ile genel

görüşler arasında açık ve sistematik bir ayrım yapılmakta; bireysel başvuruya dayalı özel görüşler sadece başvuran kişiyi bağlarken, genel görüşler uygulama birliğini temin etmek üzere kamuya duyurulmaktadır. Bu ayrım, hem hukuki güvenlik hem de şeffaflık ilkeleri bakımından önemli sonuçlar doğurmakta; özel görüşlerin gizli kalması bireysel verilerin ve hukuki pozisyonların korunmasını sağlarken, genel görüşlerin kamuoyuna açıklanması ise tüm mükelleflerin öngörülebilirlik içinde hareket etmesine olanak tanımaktadır.

## Sonuç ve Öneriler

Mükelleflerin izahat talep etme hakkı, Türk vergi hukukunda, bireylerin vergisel yükümlülüklerini öngörülebilir ve hukuka uygun biçimde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla tanınmış temel bir güvencedir. Bu hak, yalnızca mükellefin hukuki durumunu aydınlatma işleviyle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda vergi idaresinin şeffaflık, hesap verebilirlik ve hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda hareket etmesini sağlamak bakımından da kritik bir rol oynamaktadır.

Ne var ki, çalışmamız kapsamında ayrıntılı biçimde ele alınan uygulamaya ilişkin sorunlar, izahat talep hakkının etkin biçimde kullanılmasını engelleyen yapısal sınırlılıkları da gözler önüne sermektedir. İzahat taleplerine verilen yanıtların süresine ilişkin yasal bir çerçevenin bulunmaması, özelgelerin bağlayıcılığına ilişkin belirsizlikler ve uygulama farklılıkları, benzer durumdaki mükellefler için yatay eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacak şekilde farklı özelgeler düzenlenmesi ile meslek kuruluşlarının özelge talep etme konusundaki yetki kısıtlamaları gibi hususlar, mükelleflerin izahat talep hakkını pratikte yeterince işlevsel kullanamamasına yol açmakta ve bu durum vergi idaresi ile mükellef arasındaki güven ilişkisinin zayıflamasına neden olmaktadır. Bu çerçevede, vergi mükelleflerinin izahat talep hakkının etkinliğinin artırılmasını teminen, söz konusu kurumsal mekanizmanın işlevselliğini geliştirmeye yönelik bazı önerilere aşağıda yer verilecektir:

- Yanıt Sürelerinin Yasal Çerçeveye Kavuşturulması: VUK'un 413. maddesi ve MİTC DY'de izahat taleplerine yanıt sürelerine ilişkin açık bir düzenleme bulunmaması, mükelleflerin vergi planlamasını zorlaştırmakta ve hukuki belirsizlik yaratmaktadır. OECD Tax Administration 2015 çalışmasında incelenen 56 ülkenin üçte ikisinde, izahat taleplerine yanıt sürelerinin mevzuatta açıkça belirtildiği görülmüştür (örneğin, Avusturya'da 28 gün, Belçika, Kore ve Fransa'da 3 ay, Yunanistan'da 120 gün, Portekiz'de 150 gün). Türkiye'de de vergi türüne göre farklılaşabilen, 30 ila 60 gün arasında bir azami yanıt süresi belirlenmesi, mükelleflerin zamanında bilgi almasını sağlayarak vergi planlamasını kolaylaştıracaktır. Bu düzenleme, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yükünü dengelemek için esnek süre aralıkları içerebilir ve acil durumlar için öncelikli yanıt mekanizmaları geliştirilebilir. Örneğin, kritik vergi beyanları öncesinde yapılan talepler için daha kısa bir yanıt süresi (örneğin 15 gün) öngörülebilir. Bu, hem mükelleflerin hak kaybını önleyecek hem de idarenin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesine uygun hareket etmesini sağlayacaktır.
- Özelgelerin Hukuki Niteliği ve Bağlayıcılık Düzeyine İlişkin Belirsizliklerin Giderilerek, Uygulamada Yeknesaklık ve Hukuki Öngörülebilirliğin Sağlanması: Özelgelerin idare açısından bağlayıcılığına dair mevcut tartışmalar, vergi sisteminin öngörülebilirlik ilkesine zarar vermektedir. VUK'un 140. maddesinden ve ilgili yönetmeliklerden, özelgelerin vergi inceleme elemanları için bağlayıcı olmadığı çıkarılsa da, VUK'un 369. maddesi kapsamında mükellef lehine bir hukuki güvence sağlandığı görülmektedir. Ancak bu durumun netleştirilmesi için, özelgelerin yalnızca mükellef lehine değil, idarenin tutarlı ve eşitlikçi uygulamaları açısından da bağlayıcı olduğu açıkça düzenlenmelidir. Örneğin, bir özelgenin, aynı konuda başka bir mükellef için de referans alınabileceği bir sistem oluşturulabilir. Bu, idarenin farklı mükelleflere çelişkili görüşler sunmasının önüne geçecek ve yatay eşitlik ilkesine uygunluğu güçlendirecektir. Ayrıca, özelgelerin bağlayıcılığına ilişkin bir denetim mekanizması kurulmalı ve bu mekanizma, özelgelerin hukuka uygunluğunu ve tutarlılığını düzenli olarak değerlendirmelidir.

- Mesleki Kuruluşların Özelge Taleplerine İlişkin Düzenleme: MİTCDY’de yer alan, odalar ve birliklerin üyeleri adına özelge talebinde bulunamayacağına ilişkin kısıtlama, Danıştay’ın 2011 tarihli kararına rağmen kafa karışıklığına yol açmaktadır. Bu durum, mesleki kuruluşların üyelerine rehberlik etme kapasitesini sınırlamakta ve vergi uygulamalarının daha geniş kitlelere ulaşmasını zorlaştırmaktadır. Mesleki kuruluşların üyeleri adına özelge talebinde bulunabilmesi ancak bu taleplerin bağlayıcı özgelger şeklinde düzenlenmesi ve yalnızca belirli koşullarda (örneğin, üyelerin ortak bir vergi sorunuyla karşılaşması durumunda) kabul edilmesi düşünülebilir. Bu, hem mesleki kuruluşların vergi idaresiyle daha etkin bir iletişim kurmasını sağlayacak hem de mükelleflerin bilgiye erişimini kolaylaştıracaktır. Ayrıca, özelge niteliğinde olmayan görüşlerin hukuki statüsüne ilişkin belirsizliklerin giderilmesi için, bu görüşlerin kapsamı ve bağlayıcılığına dair açık bir düzenleme yapılmalıdır.
- Mukayeseli Hukuktaki Gelişmelerin Dikkate Alınması: ABD, Avusturya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerdeki izahat talebi uygulamaları, Türk vergi hukukunda yer alan özelge ve izahat mekanizmalarının geliştirilmesi açısından dikkate değer iyi uygulama örnekleri sunmaktadır. Bu ülkelerde benimsenen sistemler, hem mükellef haklarının korunmasına hem de idari işlemlerin öngörülebilirliğinin artırılmasına yönelik yapısal çözümler içermektedir.

Örneğin, ABD’de Internal Revenue Service (IRS) tarafından yürütülen Private Letter Rulings sistemi kapsamında, verilen özgelgerler, mükellefin kimlik bilgileri anonimleştirilerek haftalık olarak kamuoyuna açıklanmaktadır. Bu uygulama, şeffaflık ve bilgiye erişim ilkeleri doğrultusunda hem diğer mükelleflerin benzer durumlara ilişkin yol haritası edinmelerini sağlamakta hem de idari pratiğin izlenebilirliğini güçlendirmektedir. Türkiye’de de benzer bir dijital sistem kurulması, özelge uygulamalarının kurumsallaşmasına ve mükelleflerin belirsizlikleri minimize ederek hukuka uygun hareket etmelerine yardımcı olacaktır.

Avusturya modelinde olduğu gibi, özgelgerlerin bağlayıcılığına ve geriye etkili olmayacak şekilde geri çekilebilmesine dair açık ve normatif güvencelere yer verilmesi, idarenin keyfî tutumlarının önüne geçilmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu tür düzenlemeler, idari istikrarı ve mükellef güvenliğini destekleyen önemli anayasal güvencelerden biri olan hukuki güvenlik ilkesini somutlaştırmaktadır.

Öte yandan, Yeni Zelanda vergi sisteminde yer alan özel görüş (private ruling) ve genel görüş (public ruling) ayrımı, Türkiye’de halen kavramsal ve hukuki statüsü net olarak belirlenmemiş olan “özelge niteliğinde olmayan görüş” kavramına açıklık kazandırılması açısından model teşkil edebilir. Bu çerçevede, özel görüşlerin yalnızca başvuran mükellefi bağlaması, genel görüşlerin ise tüm mükellefler açısından emsal teşkil edecek şekilde kamuya açıklanması, normlar hiyerarşisine uygunluk ve eşitlik ilkesinin uygulanabilirliği açısından yapısal katkı sağlayacaktır.

Bu doğrultuda, Gelir İdaresi Başkanlığı, uluslararası iyi uygulama örneklerini esas alarak kapsamlı bir reform paketi hazırlamalı; bu paketi kamuoyunun bilgisine sunarak, katılımcı yöntemlerle mükellefler, meslek mensupları ve akademik çevrelerden görüş almalıdır. Bu yaklaşım, sadece idari uygulamaların teknik düzeyde iyileştirilmesini değil, aynı zamanda vergilendirme sürecinin demokratik meşruiyetini ve toplumsal kabulünü artıracaktır.

Söz konusu öneriler, izahat talep etme hakkının hem normatif çerçevede teorik olarak güçlendirilmesine hem de uygulama düzeyinde pratik etkinliğinin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Bu yolla, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki güven ilişkisi pekiştirilecek; vergilendirme sürecinde hukuki belirlilik, şeffaflık ve eşitlik ilkeleri daha etkili bir biçimde hayata geçirilecektir. Aynı zamanda, önerilen düzenlemeler, vergi sisteminin öngörülebilirliğini artırarak, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine uyum sürecinde karşılaştığı maliyetleri azaltacak ve idarenin hesap verebilirlik kapasitesini kurumsal düzeyde güçlendirecektir. Bu kapsamda geliştirilecek yapısal ve usulî reformlar, sadece bireysel hakların korunmasına değil, vergi sisteminin bütününde etkinlik ve adaletin sağlanmasına da hizmet edecektir.



|                       |                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Hakem Değerlendirmesi | Dış bağımsız.                                                                                                                                                                                                           |
| Yazar Katkısı         | Çalışma Konsepti/Tasarım- A.M.A., E.G.; Veri Toplama- A.M.A., E.G.; Veri Analizi/Yorumlama- A.M.A., E.G.; Yazı Taslağı- A.M.A., E.G.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- A.M.A., E.G.; Son Onay ve Sorumluluk- A.M.A., E.G. |
| Çıkar Çatışması       | Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.                                                                                                                                                                                |
| Finansal Destek       | Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.                                                                                                                                                     |

|                      |                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Peer Review          | Externally peer-reviewed.                                                                                                                                                                                                                               |
| Author Contributions | Conception/Design of Study- A.M.A., E.G.; Data Acquisition- A.M.A., E.G.; Data Analysis/Interpretation- A.M.A., E.G.; Drafting Manuscript- A.M.A., E.G.; Critical Revision of Manuscript- A.M.A., E.G.; Final Approval and Accountability- A.M.A., E.G. |
| Conflict of Interest | The authors have no conflict of interest to declare.                                                                                                                                                                                                    |
| Grant Support        | The authors declare that this study has received no financial support.                                                                                                                                                                                  |

#### Yazar Bilgileri Author Details

#### Ayşe Miray Altay (Arş. Gör.)

<sup>1</sup> Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü, Çanakkale, Türkiye

 0000-0001-5583-0085  [aysemiray.cengiz@comu.edu.tr](mailto:aysemiray.cengiz@comu.edu.tr)

#### Erhan Gümüş (Prof. Dr.)

<sup>1</sup> Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü, Çanakkale, Türkiye

 0000-0002-5113-1006

## Kaynakça | References

- Arıkan, Z. (1998). Vergi hukukunun kaynaklarından mukteza ve sonuçları. *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 13(2), 127-133. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/211506>
- Arioğlu, O. (2015, Kasım 18). *Özelgeler ve mükellefe sağladığı haklar*. Vergi Algı. <https://vergialgi.com/ozelgeler-ve-mukellefe-sagladigi-haklar>
- Aykin, H. (2016, Aralık 21). *Mükellefin özelge yoluyla izahat talep hakkı, hukuki sonuçları ve bazı tartışmalı konular*. Vergi Dosyası. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-125-1587>
- Ayyıldız, Y. (2018). Mükelleflerin izahat talepleri ve hukuki sonuçları itibarıyla “özelge” ve “özelge niteliğinde olmayan görüş” ayrımı. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 1-11. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1711379>
- Batı, M. (2024). *Vergi hukuku genel hükümler*. Seçkin Yayınevi.
- Bozdoğan, M. N. (2012). Yeni özelge sisteminin incelenmesi, yanılma ve vergi incelemesine ilişkin yeni esaslar çerçevesinde değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (112), 73-90. [https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI\\_COZUM/MALICOZUM112.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM112.pdf)
- Durmuş, N. K. (2016). Türk ve Fransız vergi hukuku kapsamında mükelleflerin korunması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (48), 99-122. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/282796>
- Egeli, H., & Dağ, M. (2012). Türk vergi hukuku açısından mükellef haklarının değerlendirilmesi. Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-08.pdf>
- Gözler, K. (2000). *Türk anayasa hukuku*. Ekin Kitapevi Yayınları. <https://www.acarindex.com/search?q=Erhan%20G%C3%9C%C3%9C%C5%9E&type=article&area=yazar>
- Gümüş, E. (2013). Son düzenlemeler çerçevesinde vergi incelemelerinde özelgelerin önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, (23/117), 17-40. <https://www.acarindex.com/pdfs/324515>
- Gündüz, N. (2016). Vergisel işlemlerde mükelleflerin sahip olduğu haklar. *Mali Çözüm Dergisi*, (135), 217-234. [https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/135malicozum/017\\_Necmettin\\_G%C3%9CND%C3%9CZ.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/135malicozum/017_Necmettin_G%C3%9CND%C3%9CZ.pdf)
- Gürses Şahin, H. (2024). *Vergi idaresinin düzenleyici işlemleri ve yargısal denetimi*. Adalet Yayınevi.
- Kaba, M., & Beşel, F. (2018). Vergi usul kanunu'nda yer alan hakları konusunda mükelleflerin farkındalığı. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, (4/1), 39-58. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1711375>



Organisation for Economic Co-operation and Development. (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm>

Özbilen, Ş. (2013). *Vergi hukuku*. Gazi Kitabevi.

Uçak, M. (2013). Mükellefler nezdinde verilen özeldeler ve inceleme elemanlarını bağlayıcılığı. *Vergi Raporu*, (166), 12-21.

Yaldız, Ç. (2020). Özeldelerin hukuki mahiyeti. *Kesit Akademi Dergisi*, (6/23). 317-328. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1517293>

Yılmaz, B. (2021). *Hukuk devleti ilkesi çerçevesinde idari yargı kararlarının uygulanması*. Seçkin Yayıncılık.

#### **Karar Arama Motorları:**

Sinerji Karar Arama. <https://mevzuat.sinerjias.com.tr/>

Danıştay Karar Arama. <https://karar.danistay.gov.tr>

Anayasa Mahkemesi Karar Bilgi Bankası. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>

#### **Mevzuat ve Resmi Belgeler**

6009 Sayılı Kanun Tasarısı Gerekçesi. (2010). T.C. Türkiye Büyük Millet Meclisi. <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D23/Y4/T1/WebOnergeMetni/e347c352-41bb-468c-80fe-2c8ff7c7406f.pdf>

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik. T.C. Maliye Bakanlığı. <https://l24.im/hpv53>

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. T.C. Maliye Bakanlığı. <https://www.mevzuat.gov.tr>

Vergi Usul Kanunu, Kanun No. 213. (1961, Ocak 10). Resmi Gazete (Sayı: 3317). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.213.pdf>

425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2011, Ekim 31). Resmi Gazete (Sayı: 28101). <https://www.resmigazete.gov.tr>

#### **Uluslararası Mevzuat**

Tax Administration Act 1994. Sections 91E-91F. New Zealand. 1994. New Zealand Legislation. <https://www.legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348363.html>

Taxation Administration Act 1953. Division 359. Australia. 1953. Australian Government Federal Register of Legislation. <https://www.legislation.gov.au/Details/C2023C00006>

United States Code. Title 26. Section 6110. Cornell Law School Legal Information Institute. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6110>

#### **Web Siteleri**

Gelir İdaresi Başkanlığı. Özelge sistemi. <https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi>

Internal Revenue Service. Private letter rulings. <https://www.irs.gov/businesses/private-letter-rulings>

Türk Dil Kurumu Sözlüğü. <https://sozluk.gov.tr/>