

ÖZELGE TALEBİ NE KADAR SÜREDE KARŞILANIR?

Dr. Hasan AYKIN¹

1. GİRİŞ

Özelge talep hakkı 1949 yılından bu yana hukuk sistemimizde mevcut, pozitif nitelikli bir mükellef hakkıdır. İdarede istikrar ve vergilemede öngörülebilirlik ilkelerinin hayata geçirilmesine imkan tanıyan araçlardan birisidir.

Özelge talep hakkı ile ilgili önemli konulardan birisi, idarenin özelge talebini ne kadar sürede karşılayacağı ile ilgilidir. Çünkü özelgenin tereddüde düşülen bir konuda ve işlemten önce alınması zorunluluğu bulunmaktadır. Geciken özelgeler, özelge sistemi ile tanınan hakların etkinliğine doğrudan etkide bulunur.

Bu çalışmada, özelge kurumuna ilişkin genel bilgi² verildikten sonra, ülke uygulamalarında ve Türkiye’de idarenin özelge taleplerini belli bir sürede karşılama yükümlülüğü bulunup bulunmadığı hususu incelenmektedir.

2. MÜKELLEF HAKKI OLARAK ÖZELGE TALEP ETME HAKKI

Soyut ve genel nitelikli kanun hükümlerinin somut olaylara uygulamasında yorum ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergi mevzuatının çok sık değiştirilmesi ve karmaşık bir yapı arz etmesi, teknolojik gelişmeler, finansal araçlardaki çeşitlenmeler, türev işlemlerin artması, uluslararası ticari ve vergisel işlemlerin derinleşen boyutu, çok uluslu şirketler, vergisel teşviklerdeki gelişmeler gibi pek çok unsur mükelleflerin mevzuatı yorumlama konusunda idareden izahat talep etme ihtiyacını artırmaktadır.

Mükellefin izahat talebi bir yönü ile ihtiyaç iken diğer yönü ile önemli bir mükellef hakkıdır. Mükellefin bilgilendirilme hakkının (*the right to be informed*) bir uzantısıdır. Mükellefin izahat talep etme hakkı, pozitif nitelikli bir mükellef hakkıdır. Mükellefin talebi

¹ Bu yazıdaki görüşler yazarın şahsi görüşleri olup, çalışmakta olduğu veya daha önce çalıştığı kurumları bağlamaz. Çalıştığı kurumlar veya yaptığı görevlerle ilişki kurulmak suretiyle kullanılamaz.

² Özelge konusunda çok daha ayrıntılı bilgiye, Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Tartışılı Alanlar”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2016, Sayı 125, ss. 147-186. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-125-1587> adlı çalışmadan ulaşılabilir.

üzerine devletin ilgili birimlerinin bir eylemde bulunması, mükellefe yazılı olarak cevap vermesi gerekmektedir.

Mükellefin izahat talep hakkı, idarede istikrar ve vergilemede öngörülebilirlik ilkelerinin bir gereğidir. İzahat talep etme hakkı, aynı zamanda temel mükellef haklarından biri olan bilgilendirilme hakkının önemli bir cüzüdür.

Özelgeler mükellef ile vergi idaresi arasında bir tür diyalogu ifade etmektedir. Özelge sistemi ile güdülen temel amaç, karşılaştığı müphem ve tereddüde neden olan bir konuda mükellefe ilave bir yorum desteği sunmak; karmaşık ve belirsiz nitelikteki bir işlemle ilgili olarak mükellefe işlemin yapılmasından önce belirlilik ve kesinlik sağlamaktır. Özelge, genel ve soyut nitelikli vergi mevzuatının özel bir duruma nasıl tatbik edileceği konusunu aydınlatması ve mükellefe yol göstermesi açısından hukuk egemenliği ilkesinin pratik bir uygulamasıdır.

3. ÖZELGE TALEP ETME HAKKININ GELİŞİMİ VE İLGİLİ MEVZUAT

Mükelleflerin izahat talep hakkı ilk kez, vergilendirmeye ilişkin usul hükümlerinin önemli bir bölümünü tek bir kanunda toplayan ve büyük oranda Alman Vergi Usul Kanunundan tercüme mahiyeti arz eden, 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun³ 390 ıncı maddesinde düzenlenmiştir.

5432 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile mükellefin izahat talep hakkı bazı kelime düzeltmeleri ve cezanın kesilmeyeceği hükmüne doğrudan maddede yer vermek şeklindeki değişiklik dışında aynen korunmuştur. Söz konusu iki Kanunda yer alan mükellefin izahat talep hakkına ilişkin düzenlemeler aşağıda verilmiştir:

Tablo 1: 5432 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunlarında Mükellefin İzahat Talep Hakkını Düzenleyen Madde Metinlerinin Karşılaştırılması

5432 sayılı (Mülga)Vergi Usul Kanununun 390 ıncı maddesi	213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin ilk hali*
<i>Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri “ÜÇ YÜZ DOKSANINCI MADDE — Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve</i>	<i>Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri MADDE 413— Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri</i>

³ 07.06.1949 tarih 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<i>tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.</i> <i>Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler.</i> <i>Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin cezayı müstelzim muameleleri hakkında bu kanunun yanılma hükmü uygulanır.”</i>	<i>hususlar hakkında izahat isteyebilirler.</i> <i>Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler.</i> <i>Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.”</i>
--	--

*Metindeki koyu yazım, iki metin arasındaki farklılığı göstermek amacıyla tarafımızdan yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesi 2003 ve 2010 yıllarında olmak üzere iki defa değiştirilmiştir. İlk değişiklik 4962 sayılı Kanunun 17/A-b maddesiyle, anılan maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*en kısa zamanda*” ibaresi yerine “*yazı ile veya sirkülerle*” ibaresi konulmak suretiyle yapılmıştır. Değişiklik ile ilgili mükellefe yönelik verilen özgelgelerin yanı sıra idarenin sirküler yoluyla çok sayıda mükellefi ilgilendiren konularda izahatta bulunabilmesinin yolu açılmıştır. Ancak, ibare değişikliği şeklinde yapılan yeni düzenlemede izahatın “*en kısa zamanda*” verilmesi ibaresinin çıkarılması, izahat talep etme hakkı açısından izahatın verilmesinde süre konusunu dışarda tutması nedeniyle eleştiriye açık bir düzenleme olmuştur.

Mükellefin izahat talep etme hakkına ilişkin diğer bir önemli değişiklik 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun⁴ 15 inci maddesiyle yapılmıştır. Değişiklik sonrası VUK’un tamamen değiştirilen 413 üncü maddesinin tam metni aşağıdaki gibidir:

“Mükelleflerin izahat talebi:

Madde 413 –

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

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

⁴ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

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

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

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

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

6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında mükellefin izahat talep etme hakkının esası korunmuş; izahatın karşılanma yöntemi konusunda önemli belirlemeler yapılmıştır. Aynı konuda farklı özelge verilmesi gibi olumsuz uygulamaların önüne geçmek amacıyla, özelgelerin oluşturulmasında GİB bünyesinde bir komisyon kurulması ve özelgelerin internet ortamında yayımlanması gibi yenilikler getirilmiştir. “Özelge” ibaresi ilk kez kanunda yer almıştır. İzahat taleplerini karşılama yetkisi Maliye Bakanlığı yerine Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) tanınmıştır. GİB, mükelleflerin izahat taleplerini özelge vermek suretiyle karşılayabileceği gibi, tüm mükellefler açısından uygulamaya yön vermek amacıyla sirküler yayımlamak suretiyle de karşılayabilecektir.

413 üncü maddenin ilk halinin son fıkrasında yer alan, “*Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.*” hükmüne maddenin 6009 sayılı Kanunla değişik halinde yer verilmemiştir. Söz konusu düzenleme, “*Yanılma*” halini düzenleyen 369 uncu maddeye derç edilmiş; sadece ceza kesilmemesi değil, gecikme faizi hesaplanmamasını da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Böylece, mükellefin izahat talep hakkının mükellefe sağladığı korumanın kapsamı genişletilmiştir.

Mükellefin izahat talebine ilişkin diğer önemli bir gelişme, 6009 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 140 ıncı maddesinde yapılan değişikliklerle ilgilidir. Söz konusu madde ile incelemede uyulacak usul ve esaslar konusunda mükellef lehine önemli düzenlemeler yapılmıştır. Sirkülerlerin vergi inceleme elemanlarını bağlayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Rapor Değerlendirme Komisyonları, vergi inceleme raporlarını kanun, kararname,

tüzük, yönetmelik, genel tebliği ve sirkülerlere ilave olarak özelgeler yönünden de değerlendirecektir. Böylece, özelgelerin Rapor Değerlendirme Komisyonları için doğrudan, inceleme elemanları için dolaylı bağlayıcılığı hususu kanun düzeyinde hüküm altına alınmıştır.

6009 sayılı Kanun öncesinde özelgelerin bağlayıcılığı hususu Maliye Bakanı Makam Onayı ile sağlanmaya çalışılmıştır. Bu konuda 27.03.2003 tarihli, Maliye Bakanlığı Makam Onayı çıkarılarak, inceleme elemanlarının özeldede yer alan idarenin izahatını yanlış bulmaları durumunda yapacakları iş ve işlemlerin, mükellef ile idare arasındaki güven ilişkisini zedelemeyecek bir tarzda yürütülmesi amaçlanmıştır. Ancak, uygulamada yaşanan sorunların devamı ve bunun mükellefin idareye olan güvenini aşındırma etkisi, vergilemede hukuki güvenlik, belirlilik ve kesinlik gibi temel ilkeler açısından ortaya çıkardığı olumsuzluklar göz önünde bulundurularak konu kanunla düzenlenmiştir.

4. İDARENİN ÖZELGE TALEBİNİ BELLİ SÜREDE KARŞILAMA ZORUNLULUĞU VAR MI?

Özelge mükellefe öngörülebilirlik ve belirlilik sağlamaktadır. İşlemden önce alınma zorunluluğu bulunan özelgeler, mükellefe ceza ve gecikme faizi açısından koruma sağlamaktadır.

Bu noktada, idarenin özelge talebini belli sürede karşılama zorunluluğunun bulunup bulunmaması hususu, özelge hakkının etkin kullanımı açısından önem kazanmaktadır. Çünkü pek çok ülke uygulamasında olduğu gibi Türkiye’de de, özelgenin vergisel işlemin gerçekleşmesinden önce alınmış olma gereği bulunmaktadır. Bu gereklilik, mükellefin izahat talebinin karşılanması yanında, bunun ne kadar sürede karşılandığı hususunu da önemli kılmaktadır.

4.1. ÜLKE UYGULAMALARINDA ÖZELGE TALEBİNİN KARŞILANMASINDA SÜRE

OECD tarafından yapılan bir çalışmada⁵, araştırmaya konu 56 ülkenin üçte ikisinde idarelerin özelgeyi belli bir süre içinde verme yükümlülüğünün bulunduğu görülmüştür. Bu yükümlülük, kanun veya idari düzenlemelerle belirlenmiştir.

⁵ OECD, 2015, s. 290.

Tablo 2: Ülke Örneklerinde Gelir İdarelerinin Özelge Taleplerini Cevaplamak Zorunda Oldukları Süre

ÜLKE	SÜRE
Avustralya	28 gün, karmaşık ve ilave araştırma gereken konularda süre uzayabilmektedir.
Kanada	Gelir vergisi için 90 gün, harcama vergileri için 45 gün.
Belçika	3 ay
Litvanya	60 gün, konunun karmaşıklığına göre ilave 60 güne kadar uzatma.
Estonya	60 gün
Fransa	3 ay
Yunanistan	120 gün
Macaristan	30 gün
Kore	1 ay
Meksika	3 ay
Yeni Zelanda	3 ay
Polonya	3 ay
Portekiz	150 gün, haklı nedenlerle durumun aciliyeti ortaya konursa 90 gün.
Arjantin	90 gün
Brezilya	360 gün
Hong Kong	6 hafta
Letonya	1 ay
Rusya	1 ay
Malezya	60 gün
Singapur	Gelir vergisi için 8 hafta, Satış vergileri için 4 hafta.

Kaynak: OECD, 2015, ss, 289, 332'deki veri ve bilgilerden yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Ülke örneklerinde karmaşık ve ayrıntılı araştırmayı gerektiren durumlar için özelge vermede idareye daha fazla süre tanınması söz konusu olabilmektedir. Özelgeler için idarelere tanınan sürenin ülkeler itibariyle 28 gün ile bir yıl arasında değiştiği görülmektedir. Ayrıca ülke uygulamalarında göze çarpan bir diğer husus, vergi türü itibariyle özelgeyi cevaplama sürelerinin değişebilmesidir.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde ülke uygulamalarında hâkim yaklaşım, idarenin özelge taleplerini karşılamada belli bir süre ile bağlı olmasıdır. Bu husus, bağlayıcı düzenlemeler ile güvence altına alınmaktadır. Bazı ülkelerde ise bağlayıcı metinlerde bir süre öngörülmemekle birlikte, uygulamada özelge taleplerinin en kısa sürede cevaplandırılmasına yönelik standartların geliştirilmiş olduğu görülmektedir.⁶

4.2. TÜRKİYE'DE ÖZELGE TALEBİNİN KARŞILANMASINDA SÜRE

Türkiye'de özelge taleplerinin idarece ne kadar sürede cevaplandırılacağına ilişkin kanun ve yönetmelik düzeyinde idareyi bağlayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK'un

⁶ Hasan Aykın, "Özelge Taleplerinin Cevaplanmasında Süre: Ülke Uygulamaları ve Türkiye", *Yaklaşım*, Aralık 2015, s. 33.

413 üncü maddesi, 2003 yılında 4962 sayılı Kanunun 17/A-b maddesiyle maddesi ile değiştirilmiş ve maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*en kısa zamanda*” ibaresi yerine “*yazı ile veya sirkülerle*” ibaresi konulmak suretiyle özelgelerin idarece verilmesi konusunda süreye ilişkin genel nitelikli düzenleme madde metninden çıkarılmıştır. Esasen, “*en kısa zamanda*” ibaresi, idareye özelge taleplerini karşılama açısından muayyen bir zaman tayin etmediği için çok işlevsel değildi. Buna rağmen, idareye mükellefin izahat taleplerini cevaplama konusunda gecikmeye mahal vermemesini telkin etmesi açısından önem arz etmekte idi. 2003 yılında yapılan düzenleme sonrası, mükelleflerin izahat taleplerinin karşılanmasında idareyi süre konusunda zorlayan, gevşek nitelikte de olsa, herhangi bir düzenleme kalmamıştır.

213 sayılı VUK’un 413 üncü maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişik halinin son fıkrasında, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığınca söz konusu yetkiye dayanarak Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik yayımlanmıştır. Ancak söz konusu Yönetmelik’te de özelgelerin ne kadar sürede cevaplanması gerektiğine ilişkin herhangi bir süre tahdidine yer verilmemiştir.

Mevcut uygulamada özelgelerin cevaplandırılmasında idarece dikkate alınabilecek tek süre sınırlaması, “Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin⁷ 6 ncı maddesine göre idareler tarafından oluşturulması gerekli hizmet standartları kapsamında belirlenmiş standartlarda yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatı için oluşturulan kamu hizmet standartları⁸ Vergi Dairesi Başkanlığı Kamu Hizmet Standartları Tablosunun ilk satırında “*Özelge Taleplerinin cevaplandırılması*” hizmetine ilişkin olarak istenecek belgelere ve bu hizmetin en geç kaç gün içinde karşılanacağı bilgisine yer verilmiştir. Bu kapsamda, mükellefin özelge taleplerinin cevaplandırılması hizmetinin ***en geç 45 gün içinde*** tamamlanacağı belirtilmiştir. Bu noktada mükelleflerin izahat taleplerinin özelge yoluyla cevaplandırılmasının ne kadar sürede gerçekleştirileceğine ilişkin boşluk, idari yolla doldurulmuştur.⁹ Ancak, söz konusu hizmet standartları tablosu bağlayıcı nitelikte hukuki

⁷ 31.07.2009 tarih ve 27305 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatının kamu hizmet envanteri ve bunların sunum sürelerine ilişkin bilgilere <http://gib.gov.tr/node/84/pdf> (Erişim Tarihi 22.10.2015) adresinden erişilebilir.

⁹ İdare mükellefin izahat talebini özelge veya sirküler ile karşılayabilmektedir. İzahat talebinin sirküler ile karşılanması yolunun tercih edilmesi durumunda hizmet standartlarında herhangi bir süre öngörülmemiştir. Ancak bu durum, pek çok ülke uygulaması ile uyumludur.

norm niteliğinde değildir. Bu nedenle, süreye riayet edilmemesi durumunda mükellef açısından herhangi bir hak doğurucu nitelik arz etmemektedir.

5. SONUÇ

Mükellefin özelge talep hakkı, izahat talep hakkının uzantısı olup pozitif nitelikli önemli bir mükellef hakkıdır. Bu hakkın etkin kullanımı açısından, idarenin özelge talebini ne kadar sürede karşılamak zorunda olduğunun bağlayıcı nitelikte hukuki normlarla düzenlenmesi gerekir.

Özellikle son dönemde mükellef hakları alanında ciddi adımların atıldığı dikkate alındığında, özelgeyi belli sürede cevaplama konusunda idareyi bağlayıcı yönde düzenlemelerin yapılacağı değerlendirilmektedir. Çalışmamız bu yönüyle, konuyu gündeme taşıma konusunda küçük de olsa katkı yapma amacını taşımaktadır.