

ÖZELGE Mİ, SİRKÜLER Mİ İSTERSİNİZ?

Dr. Hasan AYKIN

GİRİŞ

Her mükellefin bilgilendirilme hakkı (*right to be informed*) vardır. Mükelleflerin bilgilendirilme hakkının bir unsuru olarak, vergi kanunlarının mükelleflerce nasıl yorumlanması gerektiğine ilişkin tavsiye niteliğinde özelge verilmesi pek çok ülke gelir idaresinde genel bir uygulama haline gelmiştir.

Türkiye’de 1949 tarihli ilk Vergi Usul Kanunu ile birlikte mükelleflerin izahat talep hakkı kabul edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile de mükellefin izahat talep hakkı aynen korunmuştur. Mükellefin izahat talebine ilişkin zaman içinde değişiklikler olmuş, idareye izahat taleplerini gerek özelge (mukteza), gerekse sirküler ile karşılama konusunda ihtiyar tanınmıştır.

Ancak, özelge ve sirkülerin mükellefler açısından doğurduğu koruma farklılaştırılmıştır. Sirküler; vergi inceleme elemanlarını, rapor okuma komisyonlarını bağlayan, vergi tarhiyatı, ceza ve gecikme faizine karşı mükellefi koruyan bir nitelikte iken; özeldeler bağlayıcılığı sınırlı, vergi tarhına engel olmayan mahiyettedir. Dolayısıyla, mükellefin izahat talebini idarenin hangi yöntemle karşıladığı hususu, mükellefe sağlanan korumalar açısından büyük farklılıklar ortaya çıkarmıştır. Aşağıda bu husus ana hatları incelenmekte ve ilgililerin dikkatine sunulmaktadır.

MÜKELLEFİN İZAHAT TALEP HAKKINA İLİŞKİN DÜZENLEME

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 Kanununun¹ 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. En son haliyle mükelleflerin izahat talep hakkına ilişkin düzenleme aşağıdaki gibidir:

“Mükelleflerin izahat talebi:

¹ 07.06.1949 tarih 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

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.

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.”

İZAHAT TALEPLERİNİN ÖZELGE VEYA SİRKÜLERLE KARŞILANABİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEME

Yukarıdaki madde 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası halidir. 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.

İDARENİN İZAHAT TALEBİNİ CEVAPLAMA YÖNTEMİNİN MÜKELLEF AÇISINDAN FARKLI SONUÇLAR DOĞURMASI

VUK’un 413 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler yayımlamak suretiyle de cevaplayabilmektedir. Dolayısıyla mükellefin izahat talebinin karşılanmasında idare, bu talebin ne şekilde karşılanacağına kendisi karar vermektedir.

VUK’un 369 uncu maddesi uyarınca, mükellefin izahat talebinin özelge ile karşılanması durumunda, özelgede belirtilen idari görüşün hatalı olduğu anlaşılırsa mükellefin ilgili işlemleri vergi tarhına konu olmakta, ancak bu tarhiyat için vergi cezaları kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır. Buna karşılık, mükellefin izahat talebinin sirküler ile karşılanması durumunda, mükellefin sirkülerde belirtilen konuya ilişkin işlemi için vergi tarhiyatı da yapılamamaktadır.

Sirkülerler; idareyi, rapor değerlendirme komisyonları ve vergi inceleme elemanlarını bağlamaktadır. Özelgelerin bağlayıcılığı ise bir önceki bölümde bahsedildiği üzere daha sınırlı düzeydedir. Özelgeye rağmen, inceleme elemanının özelgeye uygun olarak yapılan ve

vergisel sonuç doğuran bir işlemi tenkit ederek tarhiyat önermesine engel yoktur. Çünkü özelge ancak rapor değerlendirme aşamasında inceleme elemanını da bağlayıcı bir niteliği kavuşabilmektedir.

Dolayısıyla, mükellefin izahat talep etme hakkının idarece karşılanma yöntemi, mükellef açısından doğurduğu hukuki sonuçlar açısından önemli farklılıklar ortaya çıkarmakta; izahat talebi özelge ile karşılanan mükellef, sirküler ile karşılanan mükellefe göre daha düşük bir koruma, idari güvenlik ve vergilemede belirlilik sağlamaktadır. Bu nedenle, özelge sisteminin işleyişine, özelge vermede araştırma ve inceleme aşamalarının geliştirilmesine bağlı olarak, özeldeler için de vergi tarh edilmemesi hususunun akademik çevrelerde ve maliye çevrelerinde tartışılmasında fayda bulunduğunu düşünmekteyiz.

22.01.2017

NOT: Bu yazının tüm hakları yazarına aittir. Yazar adı ve yayımlandığı adres linki belirtilmeksizin alıntı yapılamaz, internet ortamında yayımlanamaz.