

## **AYNI KONUDA FARKLI ÖZELGE VERİLMESİNİN V.U.K 369 VE 413'NCÜ MADDELERİ KARŞISINDA DURUMU**

### **1- GİRİŞ.**

Vergi uygulamalarında Vergi Usul Kanunu 413'ncü maddesinde düzenlenen ve "mükelleflerin izahat talebi" başlığını taşıyan madde uyarınca özelge talep edilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu sayede mükellefler vergisel yükümlülüklerini ilerde yaptırımla karşılaşmadan yerine getirme ve vergi yasalarında açık olarak belirtilmeyen haklarını da kullanabilme imkânına kavuşmaktadırlar.

Bununla birlikte çoğu kez aynı konuda farklı özeldeler verildiği ve her iki yöndeki özeldelerin Gelir İdaresi Başkanlığı elektronik sisteminde yer aldığı gözlenmektedir. Böyle bir durum platform toplantısında değerlendirilmiş ve idare ile mükellef açısından konu ele alınmış, idare ve mükellefin durumlarının değerlendirildiği toplantı sonrasında özeldelerin düzenleyici metin olmadığı ve iki farklı görüşe haiz özelge verilen bir konuda mükellefe ceza uygulanmaması gerektiği büyük çoğunlukla kabul görmüştür.

Görüşmelerde özellikle, Özeldelerin idarenin görüşünü ifade eden düzenleyici belge niteliğinde olup olmadığı ve mükellefin özeldeleri bilmemesi halinde veya özeldeye uyulmaması durumunda ne gibi hukuki sonuç ile karşılaşabileceği ve bu durumun mükellefin vergisel anlamda kusuru olup olmadığı sorularına yanıt aranmaya çalışılmıştır.

### **2- KANUNİ DÜZENLEMELER**

Yukarıda belirtilen sorulara yanıt aranırken Vergi Usul Kanunu 369 ve 413'ncü maddelerine bakmak gerekir. İlgili maddelerden yanılma ve görüş değişikliği başlığını taşıyan 369'ncü madde aşağıdaki düzenlemeleri içermektedir.

#### **2.1. V.U.K. 369'ncü madde ile ilgili hususlar**

Vergi Usul Kanununun 369'ncü maddesi aşağıdaki gibidir;

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

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

369. maddenin 6009 sayılı kanun ile değiştirilmesi sonucunda çıkartılmış bulunan 400 numaralı V.U.K. Genel Tebliği konuyu açıklayıcı düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır. Tebliğde yer alan açıklamalara göre;

“Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesinin 6009 sayılı Kanunla değiştirilmeden evvelki hükmüne göre bir mükellefin kendisine yetkili makamların yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde değişiklikten önceki izahata veya içtihada uygun hareket eden mükelleflere bu fiilleri cezayı gerektirse dahi vergi cezası kesilmemektedir.”

“Yapılan değişiklikle, maddenin birinci fıkrasında belirtilen hallerin mevcudiyeti halinde, vergi cezası kesilmemesine ilave olarak, 1/8/2010 tarihinden geçerli olmak üzere, gecikme faizi hesaplanmaması da hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir mükellef veya vergi sorumlusunun yetkili makamlarca kendisine yapılan izahata (verilen özelgeye) uygun hareket etmesi ve bilahare bu izahatın yanlış olduğunun anlaşılması veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, mükellef veya vergi sorumlusu adına yapılacak tarhiyat dolayısıyla vergi ziyayı cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan yetkili makamların, vergilendirme ile ilgili bir konuda, genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler, yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır.”

Görüldüğü üzere tebliğde yetkili makamlarca kendisine yapılan izahat kavramı parantez içi düzenlemeyle (**verilen özelgeye**) ifadesi denilmek suretiyle izahat kavramının verilen özelgeyi de kapsadığı açıkça vurgulanmıştır.

## **2.2. V.U.K. 413'ncü madde ile ilgili hususlar**

Vergi Usul Kanununun 413'ncü maddesi aşağıdaki gibidir;

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

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

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

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

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

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

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen düzenleme sonucu kendisine tanınan yetkiyle vergi inceleme yönetmeliğinde yaptığı ilave ile mükelleflerin vergi incelemelerinde bir başka kişi için verilmiş bulunan özelge ile yaptığı işlemi izah edebileceğini kabul etmiş bulunmaktadır.

### **2.3. Diğer Mevzuatta konuya ilişkin olarak yer alan hususlar**

Vergi İnceleme Yönetmeliği'nin raporların mevzuata uygun olması başlığını taşıyan 18'nci maddesi aşağıdaki gibidir;

“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

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.”

Diğer taraftan konuya ilişkin 425 numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde ise şu düzenlemelere yer verilmiştir.

“Yukarıda yer verilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir.

Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor Değerlendirme Komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özeldeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır.

Raporda, özeldede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek 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 yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özeldede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir.

Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.”

### **3- KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

#### **3.1. Mükellef Bakımından**

Mükellefler vergi incelemesi sırasında kendilerine yönelik eleştirilere konusu aynı olmak kaydıyla başka vergi mükelleflerine verilen özeldeleri ibraz edebilirler. Vergi müfettişliği veya diğer vergi incelemesine yetkili olanlarca aynı konuda iki farklı özelge ibraz eden mükellefe vergi cezası ve faiz uygulaması yapması mümkün olmamalıdır. Çünkü V.U.K. 369'ncü maddesi ve 400 numaralı V.U.K Genel Tebliği mükellefin hakkını kabul etmektedir. İdarenin farklı özelge vermesi görüş değiştirmesi anlamına gelmektedir.

Çelişkili özelgenin sonucu budur ve platform bu yönde görüş oluşturmuştur. İdarenin son özeldeye aykırı olan işlem nedeniyle tarhiyat yapması halinde vergi cezası ve faiz söz konusu olmamalıdır. Mükellef savunma amaçlı özeldeyi kullanabilir ancak özelge düzenleyici bir metin olmadığından, yasa aynı kalmış ancak idare özelge ile sadece görüş değiştirmiş ise mükellef en son özeldeyi bilmediği için yaptırıma tabi tutulamaz. Özelge sadece kendisine verilen mükellef için düzenleyici anlam taşımaktadır.

#### **3.2. İdare Bakımından**

Vergi idaresi yasa aynı kalmış ve özelge ile fikir değiştirmiş ise mükelleften ceza ve faiz talebinde bulunmamalı ve bu yönde vergi inceleme raporu yazılmamalıdır. Bilindiği üzere son özelge geçerli olmakla birlikte idare daha önce aksi yönde görüş bildirdiği için ceza ve faiz tarhiyatına gidilmemelidir.

Vergi incelemelerinde kendisine iki farklı ve ters yönde özelge sunulması halinde ceza ve faiz uygulanmamalı ve V.U.K. 369'ncu maddesi hükmüne göre hareket edilmelidir. Ayrıca yasa değişmediği ve sadece özelge değiştii için tek dayanak olarak özelge esas alınıp inceleme raporu yazılması ve tarhiyat istenmesi doğru olmamalıdır. Çünkü özelge ancak kendisine verilen mükellef bakımından düzenleyici belgedir. Yeni özelgeyi bilmediği için bu dayanak gösterilip mükellefe tarhiyat yapılmamalıdır.

Özelgeyi düzenleyici bir belge gibi yorumlayarak kanun, tebliğ, yönetmelik veya sirküler gibi kullanmak yukarıda sayılan maddeler (V.U.K 369 ve V.U.K. 413) uyarınca doğru değildir. İdarenin konuya bu şekilde yaklaşmasının daha uygun olacağı aksi durumun verginin kanuniliği ilkesi ve Anayasa'ya uygunlukla ilgili sorun oluşturacağı platform katılımcılarının büyük çoğunluğu tarafından kabul görmüştür.