

VERGİ UYGULAMASINDA ÖZELGELER (MUKTEZALAR); İŞLEVLERİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Giriş:

Vergi mevzuatının kapsamlı olması bir yana, diğer mevzuatla ve kendi içinde uyum güçlüğü göstermesi, belli konularda zor anlaşılabilirliği ve sıklıkla değişmesi, yükümlülerin (hatta vergi idaresinin) hatalı ve istenmeyen sonuçlar ortaya çıkaran işlemler yapmasına sebebiyet vermekte ve bu gerçek çeşitli vesilelerle dile getirilerek, yakınmalara yol açmaktadır. Vergi sistemimizde, belirtilen sorunların giderilmesine yönelik olarak düzenlenen araçlardan birisi “özelge” (mukteza) uygulamasıdır. Arapça “iktiza” (gereklik, gerekme, işe yarama, yararlık¹) kökünden türeyen “mukteza” (iktiza eden, gerek duyulan²) sözcüğü, yetkili makamların vergi durumları ve uygulaması konusunda başvuru sahibine verdikleri yazılı görüşleri ifade etmek üzere kullanılmış; son yıllarda da bu sözcüğün yerine “özelge”³ sözcüğü kullanılmaya başlanmıştır.

¹ A. Hikmet PAR, Osmanlıca Türkçe Sözlük, Serhat Yayınevi, İstanbul, 1984

² a.g.e

³ Büyük Larousse Sözlüğü Özelge'nin sözlük anlamı için “Bir kişinin sahip olduğu gayrimenkul mal, mülk” tanımını öneriyor olmakla birlikte (Büyük Larousse Sözlüğü, İnterpress Basın ve Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1991); muhtemelen, yasa ve yönetmeliklerin üst makamlarca nasıl yorumlandığını ve bunların nasıl uygulanacağını alt düzeydeki birimlere iletilmesini sağlayan “genelge” den (geneli ilgilendiren) esinlenilerek bu sözcüğe “kişiye özel idari görüş” anlamı yüklenmiş ve sözcük vergi uygulamasında bu anlamı ile kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi uygulaması konusunda vergi idaresinin yükümlülere vermiş olduğu yazılı görüşün doğru olmaması ve dolayısıyla yükümlülerin yanlış yapması, “kanunu bilmemek maazeret sayılmaz” şeklindeki genel ceza ilkesine karşın, çoğu vergi sisteminde olduğu gibi, vergi sistemimizde de ceza kesilmeyecek bir durum olarak değerlendirilmiş ve ayrıca yükümlü adına yapılacak tarhiyatın “uzlaşma” konusu yapılmasının da önemli bir gerekçesi olarak sayılmıştır. Yani, vergi sistemimizde yükümlülerin “yanılmış” sayılarak ceza muhatabı olmamaları ve uzlaşma hükümlerinden yaralanabilmeleri, esas olarak yetkili makamların ilgili yükümlüye yazılı olarak yanlış açıklama ve görüş vermiş olması koşuluna bağlanmıştır.

Çalışmamızda, vergi hukukunun yardımcı kaynaklarından sayılan “özelge”nin yasal dayanakları, işlevleri ve yarattığı sonuçlar esas alınarak, vergi uygulaması içerisindeki yeri değerlendirilmiştir.

1. Vergi Uygulamasında Özelgeler:

1.1. Özelgelerin Yasal Dayanağı:

Devletin gelir politikasını hazırlamak ve yürütmek şeklinde asli görevi bulunan Gelirler Genel Müdürlüğü, Devlet gelirlerine yönelik yasal düzenlemelere ilişkin hazırlıkları yürüttüğü gibi, vergi mevzuatının uygulamada yarattığı sorunları gidermek için de genel tebliğler, genelgeler hazırlamaktadır. Ayrıca bu yapının dışında, Vergi Usul Kanunu’nun 413 üncü maddesi ile, mükelleflerin Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hükme bağlanmış ve bu suretle vergi mevzuatının uygulanmasında ortaya çıkan sorunlara diğer bir çözüm aracı olarak “özelge”(mukteza) sistemi yaratılmıştır. Maddenin devamında, yetkili makamların yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetinde oldukları ve alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Maddede vurgulanan son husus, yine Vergi Usul Kanunu’nun 369 ncu maddesinde de tekrarlanarak, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları halinde vergi cezası kesilmeyeceği ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “özelge” sistemini düzenleyen 369 ve 413 üncü maddelerine yönelik olarak yayımlanan 143 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği’nde⁴ 369 uncu maddede 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklik açıklanmış;188 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde⁵ ise 413 üncü maddenin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetki kullanılarak, “özelge” uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir.

1.2. Özelge Vermeye Yetkili Makamlar:

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 12 nci maddesinde Gelirler Genel Müdürlüğü’nün

⁴ 16.07.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 20 .12.1988 tarih ve 20025 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

görevleri düzenlenmiş ve diğer görevlerin yanında, “uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verme görevinin” de anılan birime ait olduğu hükmüne bağlanmıştır. Aynı Kararname’nin Ek 16 ncı maddesinde ise, gelir müdürlüklerinin bulunduğu il ve bağlı ilçelerde vergilendirme ile ilgili soruları defterdar adına cevaplandırma görevi bulunduğu; ek 15 inci madde de vergi dairesi başkanlarının bu Kanun Hükmünde Kararname ve diğer kanunlarda gelir müdürüne verilen görev ve yetkileri kullanacağı ifade edilmiştir.(178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin Ek 14 ncü maddesine göre kurulan vergi dairesi başkanlıkları, aynı maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin⁶ 16/n maddesine göre “vergi dairesi yetki alanı ve işgal konusu ile sınırlı olmak üzere soruları cevaplandırma” görev ve yetkisine sahiptir.)

Buna göre, Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname esas alındığında, yükümlülerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddütte bulundukları konuları cevaplandırma görevi;

-Merkezde Gelirler Genel Müdürlüğüne,

-İllerde gelir müdürlükleri ve vergi dairesi başkanlarına verilmiş olmaktadır.

Ancak, özelge uygulamasının usul ve esaslarının belirlendiği 188 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde;

-Mükelleflere vergi durumları ve uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında bilgi vermeleri için Defterdarlıkların yetkili kılındığı,

-Mükelleflerin Bakanlıktan (Gelirler Genel Müdürlüğü’nden) değil doğrudan Defterdarlıklardan bilgi istemeleri gerektiği,

-Defterdarlıkların çözümlenemeyen veya çözümünde tereddüte düştükleri konularda Bakanlığa (Gelirler Genel Müdürlüğü’ne) başvuracakları,

-1.1.1989 tarihinden sonra Defterdarlıklar yerine Bakanlıktan bilgi istenilmesi halinde, dilekçelerin Bakanlıkça cevaplandırılmadan doğrudan açıklamaya yetkili Defterdarlığa gönderileceği,

-Defterdarlıkça verilen cevabın mükellef tarafından yetersiz görülmesi halinde ise, tekrar Defterdarlığa müracaat ederek Bakanlıktan görüş talep edilebileceği,

şeklinde düzenleme yapılmış ve Vergi Usul Kanunu’nun 413 üncü maddesine yönelik uygulamanın esas itibariyle il defterdarlıkları (gelir müdürlükleri) bünyesinde yürütülmesi öngörülmüştür.

Diğer yandan, yukarıda da açıklandığı üzere, yükümlülerin vergi uygulamasıyla ilgili açıklama gerektiren sorularını il defterdarlıkları yerine, varsa bağlı oldukları vergi dairesi başkanlıklarına ileterek (vergi dairesi başkanlığının yetki alanı ve işgal

⁶ 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

konusu ile sınırlı olmak üzere) cevaplandırılmasını talep etmeleri olanaklı bulunduğu gibi; vergi dairesi başkanlığı yoksa, doğrudan bağlı bulundukları vergi dairesi müdürlüklerine veya mal müdürlüklerine yazılı olarak iletmeleri de olanaklı bulunmaktadır. Bu durumda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğü veya mal müdürlüğü yapılan başvuruyu cevaplandırılması amacıyla defterdarlık gelir müdürlüğüne göndermektedir.

1.3. Özelge Süreci:

Vergi Usul Kanunu'nun özelgeyle ilgili maddelerinde (369 ve 413 üncü maddelerinde), özelge süreciyle ilgili olarak genel belirlemeler yapılarak; izahat için mükelleflerin bizzat başvurabileceği, yapılacak başvuruların ve yetkili makamların izahatlarının yazılı olacağı, istenecek izahatın en kısa bir zamanda verilmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmıştır. Özelge sürecine ilişkin daha ayrıntılı belirlemeler ise 188 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Sözkonusu yasal düzenlemelere göre;

-Özelge başvurusu sadece mükellefler tarafından ve yazılı olarak yetkili makamlara (daha önce belirtildiği üzere, il defterdarlıkları veya vergi dairesi başkanlıklarına) yapılacaktır.

-Yetkili makamlar mükelleflere; kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık (Gelirler Genel Müdürlüğü) görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir.

-Mükellefler verilen cevabı yetersiz bulmaları halinde, tekrar izahat veren makama müracaat ederek ayrıca Bakanlıktan görüş alınmasını talep edebileceklerdir.

- Çözümlememeyen veya çözümünde tereddüte düşülen konularda, yetkili makamlar konuyla ilgili yapılan işlemleri, kendi görüşlerini ve mükellef dilekçesini Bakanlığa intikal ettirecekler ve bu konulardaki nihai görüş Bakanlık tarafından verilecektir.

Yasal düzenlemelerde yer almamakla birlikte, özelge taleplerinde aşağıda belirtilen hususlara özen gösterilmiş olması da, konunun doğru olarak değerlendirilmesi ve kısa sürede cevaplandırılması bakımından yararlı bulunmaktadır.⁷

-Bilgi istenilen olay ya da konu açık bir şekilde ve tüm maddi unsurlarıyla birlikte ortaya konmalıdır.

- Bilgi istenilen olay ya da konu karşısında gerçekten kuşkuya düşülmüş, vergi kanunları ve tebliğlerle açıkça düzenleme yapılmamış olması durumunda yetkili makamlara başvurulmalıdır.

- Yükümlülerin, yetkililerce konunun doğru bir şekilde yanıtlanabilmesi için gerekli sürenin tanınması bakımından zamanında harekete geçmeleri gerekir.

⁷ Ali KARASLAN, Mukteza ve Yanılma, Vergi Dünyası Sayı:105, sh.22

1.4. Özelgelerin Sonuçları:

Çalışmamızın giriş bölümünde de belirtildiği üzere, vergi durumları ve uygulaması hakkında yetkili makamlardan yazılı açıklama (özelge) alan ve bu görüş doğrultusunda davranan yükümlüler, yapılan denetimler sonucunda bu işlemleri nedeniyle vergi tarhiyatına muhatap tutulsalar dahi, haklarında hiç bir şekilde ceza uygulanmayacak ve yapılan tarhiyat (talep edilmesi halinde) uzlaşmanın kapsamına girecektir.

Buna göre vergi sistemimizde, yetkili makamlardan vergi durumları ve uygulaması konusunda yazılı görüş alan ve bu görüş doğrultusunda hareket ederek işlem yapan yükümlüler bakımından iki önemli sonuç ön görülmüş olmaktadır;

1. Vergi Usul Kanunu'nun 369 ve 413 üncü maddelerinde açık olarak hükme bağlandığı üzere, işlemleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyecek,

2. Yine Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 inci maddesi uyarınca, adlarına tarh edilen vergiler uzlaşmanın kapsamı içerisinde değerlendirilerek, uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Yapılan açıklamalardan anlaşılabileceği üzere, vergi idaresi tarafından yükümlülere verilen özelgeler, hangi seviyede olursa olsun (Bakanlık, Genel Müdürlük, Bölge Müdürlüğü veya Defterdarlığa bağlı) vergi inceleme elemanlarının yürüttüğü incelemelerde ziyaa uğratıldığı belirlenen vergiler için bağlayıcı ve tarhiyat yapılmasını engelleyici bir nitelik taşımamaktadır.

Diğer yandan, yetkili makamlar tarafından verilen özelgeler sadece açıklama talep eden mükellefe ve onun açıklama talep ettiği konuya özel olup, diğer mükellefler bakımından herhangi bir hüküm ifade etmemekte ve sonuçları diğer mükellefleri ilgilendirmemektedir. Yani, özalgede belirtilen hususlar sadece görüş talep eden mükellef için hukuki sonuç doğurur; diğer mükellefler için özalgede belirtilen vergisel durum veya işlem geçerli olsa bile, başka biri adına verilen özelge gerekçe gösterilerek cezai sorumluluktan kurtulmak olanaklı değildir. Bu nedenledir ki, özelgeler sadece, açıklama isteyen mükellefler için ve onların vergisel durumlarına yönelik olarak verilen "mükellefe özel" idari açıklamalardır.

2. Özelge Uygulamasının Değerlendirilmesi:

Çalışmamızın önceki bölümünde vergi sistemimizde özelge uygulamasının ne şekilde yürütüldüğü kısaca açıklandıktan sonra, bu bölümde özelge uygulamasının değerlendirilmesi yapılacaktır. Konu hakkındaki değerlendirme ve eleştirilerimiz tamamen uygulama sonuçlarından elde edilmiş olup, aşağıda belirtilen bu değerlendirme ve eleştirilerin bir kısmı yasal düzenlemelerin yetersizliğinden, bir kısmı ise yasal düzenlemelerdeki yetersizlik bir yana, var olan düzenlemelerin etkin olarak uygulanamamasından kaynaklanmaktadır.

2.1. Özelge Uygulamasını Düzenleyen Mevzuat Yeterli Değildir:

Birinci bölümde açıklandığı üzere vergi sistemimizde yer alan özelge uygulaması tamamen Vergi Usul Kanunu'nda yer alan iki madde (Kanunun 369 ve 413 ncü

maddeleri) hükmüne ve bir genel tebliğde (188 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) belirlenen usul ve esalara göre yürütülmektedir. Ancak belirtilen bu düzenlemeler özelge uygulaması konusunda genel ve kısıtlı hükümler içermekte ve;

-Mükellef olmamakla birlikte vergi sorumlusu ve ceza muhatabı olabilecek kişilerin de özelge talebinde bulunup bulunamayacağı,

-Mükellefe vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili hizmet veren meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) ile vekillerinin (avukatlar dahil) özelge talebinde bulunup bulunamayacağı,

- Mükellef tarafından özelge için ne zaman (tereddüt edilen husus ve işlemin tekemmülü veya yapılmasından önce mi sonra mı) mürakat edileceği,

- Hakkında vergi incelemesine başlanılan mükelleflerin inceleme sürecinde özelge talebinde bulunup bulunmayacakları; bu mükelleflerin söz konusu taleplerinin yetkili makamlarca değerlendirmeye alınıp alınmayacağı; bu mükelleflere özelge verildiğinde hukuki değerinin ne olacağı,

-Özelge taleplerinin yetkili makamlarca hangi sürede cevaplandırılacağı, belli sürede cevaplandırılmaması halinde hangi işlemlerin yapılacağı,

-Mükellefiyet bilgileri dışında, bilgi istenilen olay veya konu hakkındaki açık ve somut bilgilerle birlikte özelgeye dayanak teşkil edecek diğer bilgilerin (örneğin, varsa hakkında açıklama istenilen husus veya işleme tekabül eden matrah veya vergi tutarı, özelge talebinden önce vergi incelemesine başlanıp başlanmadığı, özelge konusu husus ve işlemin vergi mevzuatı dışındaki yasal düzenlemelerle ilişkisi vb.) istenip istenmediği,

-Vergi incelemesi dışında, daha sonra özelgeyi veren makam veya üst makam tarafından verilen özelgenin yanlış olduğunun anlaşılması üzerine, yeni bir idari açıklamayla düzeltmenin nasıl yapılacağı ve düzeltmenin nasıl sonuçlanacağı,

-Özelgelerin mevzuata ve daha önce verilen Bakanlık görüşlerine uygun olarak verilmesi öngörülmekle birlikte, açık olarak mevzuata ve Bakanlık görüşlerine aykırı özelge veren makamların (mükellef vergi tarhiyatına muhatap tutulup, cezadan sorumlu tutulmazken) herhangi bir şekilde sorumlu olup olmadıkları,

konularında herhangi bir belirleme ve açıklama içermemektedir.

Belirtilen bu yapı ise, yükümlülerin özelge bağlamındaki bilgi gereksinimlerinin yetkili makamlar tarafından etkin ve süratle giderilmesini sağlayamamakta ve çoğu zaman özelgeyi sorunlara zamanında yanıt veren bir açıklama olmaktan ziyade, çeşitli makamların birbiriyle ve/veya mükellefle oluşturduğu bir “zincirleme yazışma” süreci haline getirmekte veya başvuruların cevapsız bırakılmasına sebebiyet vermektedir.

2.2. Özelge Uygulaması Etkin Olarak İşletilememektedir:

Vergi sistemimizde yer alan özelge uygulamasına yönelik mevzuattaki yetersizlikler ihmal edilse dahi, bu uygulamayla ilgili olarak gözlemlenen diğer bir eksiklik, var olan mevzuatın etkin olarak işletilememesi ve amaca uygun olarak kullanılmamasıdır.

Daha önce belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 188 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemede, Bakanlık yetki devrinde bulunarak, özelge sisteminin esas itibarıyla yerel makamlarca (il defterdarlıklarınca) yürütülmesini istemiş ve verilen özelgelerin mevzuata uygunluğu ve birbiriyle uyumunun da Bakanlık tarafından sağlanacağını açıklamıştır. Ancak, onbeş yıla yaklaşan uygulama döneminde ortaya çıkan sonuçlar, belirtilen açıklamalarda öngörülen sonuçlara yaklaşmamaktadır. Zira, yerel makamların iş yoğunluğundan başlayıp vergi hukuku konusunda yetişmiş kalifiye eleman yetersizliğine kadar uzanan olumsuz koşulları, belli ölçülerde sorumluluk almaktan kaçınılması ile birleşmekte ve özelgelerin önemli bir kısmının yine Bakanlık (Gelirler Genel Müdürlüğü) tarafından hazırlanması şeklinde bir sonuç doğurmaktadır. Bu durum, asli görevi “devletin gelir politikasının hazırlanması ve uygulanması” olan birimin (Gelirler Genel Müdürlüğü) iş yoğunluğunun neredeyse tamamına yakın kısmını “yükümlülerin tereddütlerine cevap verilmesi”nden ibaret hale getirmektedir.

Yukarıda açıklanan biçimde işleyen özelge sisteminde, yükümlülerin sadece tereddüt ettikleri konularda değil, yaptıkları/yapacakları vergisel işlemlerin vergi idaresince onaylanmasını arzu etmeleri nedeniyle, yasal olarak çok açık konularda bile özelge talebinde bulunmaları, belirtilen yoğunluğu daha da artırmaktadır.

Konumuz bakımından önem arz eden diğer bir olumsuz yaklaşım ise, bazı yükümlülerin (hatta 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının) özelge uygulamasını, “vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında” yapılan bir idari açıklama olmaktan çok, “nasıl vergi ödemeyiz?” sorusunu vergi idaresine cevaplatan bir “vergi planlaması” aracı olarak görmeleridir. O kadar ki, kendisine verilen özelgedeki açıklamalar herhangi bir şekilde vergi ödenmesini gerektiren sonuçlar içerdiğinde, bu özelgenin aksine işlem yapan ve hatta bu özelgeyi gizleme yolunu seçen yükümlülerin bulunduğu bilinen bir gerçektir.

Özelge veren makamların etkin olarak iç denetime tabi tutulmaması nedeniyle özelgeler konusunda yaşanan önemli bir sıkıntı da, farklı makamların (bazen de aynı makamın) aynı vergisel durum için farklı açıklama yapmaları ya da mevzuata ve Bakanlık görüşlerine aykırı özelge vermeleridir. Uygulamada Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü), yukarıda belirtilen iş yoğunluğu içerisinde ayrıca yerel makamlar tarafından çözümlenemeyen veya çözümünde tereddüte düşülen konuları çözdüğü gibi, farklı makamlar tarafından verilen özelgeleri de uyumlu hale getirmekte, mevzuata ve Bakanlık görüşüne aykırı özelgelerin ilgili makamlarca düzeltilmesini sağlamaktadır. Ancak, böyle bir sürecin işlemesi zaman almakta, bu şekildeki bir uyum ve düzeltme sağlanıncaya kadar geçen sürede yapılan işlemler, düzeltilmesi ve katlanılması güç bir noktaya taşınmaktadır.

2.3. Özelge Uygulaması Adil Değildir:

Çalışmamızın önceki bölümlerinde değinildiği üzere, özelgeler vergi idaresinden açıklama talep eden mükellefe ve onun açıklama talep ettiği konuya özel olup, diğer mükellefler bakımından herhangi bir hüküm ifade etmemekte ve özelge sahibinin ceza muhatabı olmaması ve uzlaşmadan yaralanması şeklinde yasal olarak belirtilen hukuki sonuçlarından diğer mükellefler yararlanamamaktadır. Vergi sistemimizde, her ne kadar kaçakçılık cezalı tarhiyatlar dışındaki, bütün ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar uzlaşma konusu yapılarak, özelge sahiplerinin bu anlamdaki avantajı ortadan kaldırılmış olsa da; özelge sahipleri adına vergi tarhiyatı yapıldığında tarh edilen vergiler üzerinden (veya yapılan işlem usulsüzlük cezasını gerektiriyorsa bu fiil dolayısıyla) ceza kesilmemesi çok önemli bir avantajdır. Böyle bir avantajın kişiselleştirilerek sadece özelge sahiplerine tanınması ise eşitliğe aykırı ve adil olmayan bir yapı oluşturmaktadır. Şöyle ki;

-Özelge sahiplerine, özelgeye göre yaptıkları işlemlerin doğru olmadığı vergi incelemesinde tespit edildiği halde ceza kesilmemesi, “kanunu bilmemek maazeret sayılmaz” şeklindeki genel ceza hukuku ilkesine uygun düşmese de, esasında yükümlünün ve özelgeyi veren makamın kanunu bilmemesinin (ya da yanlış yorumlamasının) maazeret sayıldığı bir uygulamadır ve bu şekildeki bir uygulama çeşitli vergi sistemlerinde mevcuttur. Ancak, daha bu noktada, bizatihi özelge uygulamasını düzenleyen Kanun maddelerini bilmeyen yükümlülülerin bu uygulamadan yaralanamamaları sebebiyle “mazur” görülmemesi ve ceza muhatabı kılınması eşitlik anlayışına aykırı görünmektedir.

-Vergi sistemimizde yer alan özelge uygulamasında, idarenin izahatının sadece özelge sahibi bakımından geçerli olmasının yarattığı “kişisellik” zaafiyeti yanında, aynı vergisel olay için farklı makamların (veya aynı makamın) farklı açıklamalarda bulunması ve/veya farklı sürelerde cevap vermesi yükümlüler arasında adil olmayan bir uygulama yaratmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan olumsuz durumun giderilmesi için, son yıllarda, Bakanlık düzeyinde verilen özelgelerin bir kısmının Tebliğler Dergisi’nde yayımlanması suretiyle çözüm yaratılmaya çalışılmakta; ancak, gerek yayımlanan özelge sayısının kısıtlı olması ve gerekse yayımlanan özelgelerin bütün yükümlüler yönünden hukuki sonuç doğurmaması, belirtilen olumsuzluğu gidermemektedir. (Maliye Bakanlığı’nın bu şekildeki uygulaması, bir ölçüde İspanya vergi idaresinin internet üzerinden yürüttüğü “Informa Sistemi”ne benzetilebilse de , her iki uygulamanın işlerliği ve sonuçları tamamen farklıdır.⁸⁾

⁸ “ İspanya Vergi İdaresi Informa Sistemi , 15.000’in üzerinde soru ve yanıtın yer aldığı bir veri tabanıdır. Bu veri tabanının oluşturulmasında mükellefler tarafından Vergi İdaresi’ne sorulan sorulardan önemli ölçüde yararlanılmıştır. Sistem, vergi uzmanları tarafından yönetilmektedir.....Soru ve yanıtlar, 20 ayrı bölüm altında yer almaktadır. Denetim birimlerinin soru ve yanıtlar için getirdiği eleştiri ve öneriler mutlaka dikkate alınmakta, değerlendirilmektedir....

Mükelleflerin bu sisteme dayanarak yaptığı işlemler nedeniyle eleştirilmesi, ek bir vergi ve ceza istenilmesi mümkün değildir....”

Baş Hesap Uzmanı Tuncay KAPUSUZUOĞLU, Avrupa Komisyonu Vergilendirme ve Gümrükler Genel Müdürlüğü Tarafından , Fiscalis Programı Çerçevesinde İngiltere’nin Chester Kentinde Düzenlenen “İş Dünyası Üzerindeki Yüklerin Hafifletilmesi- Üye Ülkelerin KDV Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesinde İş Dünyasına Yapılabileceği Yardımların Araştırılması” Konulu Seminer’e ilişkin 12.03.2002 tarihli Bilgi Raporu, Sh.15

2.4. Özelge Uygulaması Vergi İncelemesi Sürecinde, Yönetimin Bütünlüğü İlkesine ve İdari Hiyerarşiye Aykırı Sonuçlar Doğurmaktadır :

Daha önce belirttiğimiz gibi vergi incelemeleri bakımından özelgelerin bağlayıcı niteliği bulunmadığından, vergi inceleme yetkisini haiz üst denetim elemanları dışında, özelge veren makama bağlı hatta daha alt seviyedeki bir denetim elemanı da özelgeyi eleştirebilmektedir. Vergi incelemesi sürecinde idari bir makamın yükümlüye vermiş olduğu özelgenin, hiyererşik olarak daha alt seviyedeki denetim elemanı tarafından eleştirilmesi, Vergi incelemesinin tanımından⁹ hareket edildiğinde (mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması çerçevesinde) ilk bakışta herhangi bir soruna işaret etmiyor gibi görünse de; bu durum dolaylı olarak özelgeyi veren idari makamın denetlendiği ve mevzuata uygun değerlendirme yapamaması nedeniyle eleştirildiği anlamına gelir.

Örneğin, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün vermiş olduğu bir özelge doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı olarak çalışan Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri tarafından eleştirilebildiği gibi; Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 12/r ve 43/a maddesine göre Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde çalıştırılan Gelirler Kontrolörleri ve yine aynı Kararnamenin 43/c maddesine göre bölge müdürlükleri, defterdarlıklar veya vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde çalıştırılan Vergi Denetmenleri de bu muktezayı eleştirebilmektedir. Belirtilen bu durumun dışsal görüntüsü, yani aynı kamu örgütü içerisinde yer alan denetim elemanlarının kendi biriminin idari kararını eleştirmesi Anayasanın 123 üncü maddesinde hükme bağlanan “yönetimin bütünlüğü ilkesi”ne aykırı davranış şeklinde ortaya çıkmakta; idari yapıda ise (vergi inceleme sürecinde mukteza veren makam yerine yükümlünün işleminin eleştirilmesi şeklinde somutlaşsa da) aynı yaklaşım, yukarıda verilen örnekte gösterildiği üzere, çoğu zaman “üstün yönetme görevi içinde bulunan ast üzerindeki hiyererşik denetiminin”¹⁰ aksi istikamete dönmesine sebebiyet vermektedir.

Diğer yandan, böyle bir yapı kamu ciddiyetine gölge düşürmekle kalmayıp, özelge sahibi yükümlü cezaya muhatap tutulmasa da vergi tarhiyatı başta olmak üzere tarhiyat üzerinden normal vade tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme faizi vb. şekillerde ortaya çıkacak önemli mali yüklerle karşılaşmasına sebebiyet vermektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan olumsuz bir özelge uygulamasının kaynağı ise açıktır ki, bu uygulamanın, vergi inceleme yetkisini haiz denetim birimleriyle herhangi bir şekilde irtibat kurulmaksızın yürütülmesidir.

Yukarıda açıklanan sorunların aşılması bakımından, Fransız vergi sisteminde yer alan ve aşağıda belirtilen düzenlemelerin¹¹ yol gösterici olacağını düşünmekteyiz.

⁹ Vergi Usul Kanunu ‘nın 134 ncü maddesi

¹⁰ Prof. Dr. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, S Yayınları, Ankara 1983, sh.203

¹¹ Fransız Vergi Usul Kanunu’nun (Livre des procédures fiscales) ilgili maddelerinin çevirisi ve yorumu ile Fransız vergi sistemine ilişkin diğer açıklamalar Baş Hesap Uzmanı Can DOĞAN tarafından yapılmıştır.

Fransız Vergi Usul Kanunu'nun (Livre des procédures fiscales) 80. A maddesine göre;

“Eğer vergi idaresinin tarhiyat nedenleri, iyi niyetli mükellefin kanun metnine ilişkin yorumu ile vergi idaresinin yorumu arasındaki farklılıktan ileri geliyorsa ve mükellefin yorumunun daha evvelden vergi idaresi tarafından da resmen kabul görmüş olduğu ortaya konabiliyorsa, hiçbir şekilde ilave tarhiyata teşebbüs edilemez.”

Mükellef bir kanun metnini, vergi idaresinde sadır olmuş ve idarenin eleştiri konusu işlem tarihinde de caymamış bulunduğu bir yorum tarzına uygun olarak uygulamışsa, vergi idaresi farklı bir yorumdan hareketle herhangi bir ilave tarhiyatta bulunamaz.”

Aynı Kanun maddesinin B bölümünde ise özetle şu düzenlemelere yer verilmektedir:

“80.A maddesinin ilk fıkrasında sözü edilen teminat aşağıdaki durumlarda da uygulanır:

1- Vergi İdaresi bir kanun metni çerçevesinde fiilen ortaya çıkan bir olayın değerlendirme tarzıyla ilgili açık bir tavır ortaya koymuşsa,

2- İyi niyetli mükellefin, Genel Vergi Yasasının (Code General des Impôts) amortismanlarla ilgili olup Kanunda (Fransız Vergi Usul Kanununda) tek tek sayılan bazı maddelerinden yararlanmak üzere yaptığı başvuruya vergi idaresi 3 ay geçtiği halde cevap vermemişse (Başvuru, işlem tarihinden önce ve olayı açıkça anlatan -gerekli tüm ayrıntılarıyla- yazıyla yapılmış olmalıdır.)

3- İyi niyetli mükellefin sınai, ticari veya zirai nitelikteki bir araştırma-geliştirme projesi vergi yasasının (Code General des Impôts) 244 9.B maddesinden yararlanma şartlarını taşıyorsa, bu durumdaki mükellefin anılan madde hükümlerinden yararlanmak amacıyla ve yukarıdaki bentte belirtilen koşullar dahilinde yaptığı başvuruya idare 6 ay geçtiği halde cevap vermemişse,”

Bu başvuruların (sadece B bölümünde sözü edilenler) yapılma esaslarına ilişkin ayrıntılı düzenlemelerse Fransız Vergi Usul Kanunu'nun 2. Kitabının R* 80 B-1 ile R*80 B-6 maddelerinde yer almaktadır. Özetlenecek olursa; vergi idaresine yapılacak izin/onay (L 80. B'de tadaden sayılan işlemlerin yapılabilirliğine yönelik) amaçlı başvurular, mükellef adı/ünvanı, adres, yararlanılabileceği düşünülen yasal hükümlerin neler olduğu gibi bilgileri içermeli ve bütçenin hazırlanmasından sorumlu olan Bakanlığın (Maliye Bakanlığı) belirleyeceği formata uygun olarak (bazı durumlarda bu format Maliye Bakanlığı ve ticari, sınai, zirai araştırma-geliştirme işlerinden sorumlu Bakanlık tarafından birlikte saptanır.) başvuruya konu olayın tam ve açık olarak takdimini ihtiva etmelidir.(Art. R*80 B-1)

Başvuru, iadeli taahhütlü olarak, duruma göre ya bütçenin hazırlanmasından sorumlu olan Bakanlığa (Maliye Bakanlığı) ya da mükellefin beyanname vermekle yükümlü olduğu vergi dairesinin bağlı olduğu idareye (bizdeki Defterdarlıklara karşılık geldiği söylenebilir) yapılmalıdır. (R*80 B-2)

Eğer yapılan başvuru yukarıda belirtilen şartları taşııyorsa ilgili idare yine iadeli taahhütlü olarak talep sahibini, bilinmesine ihtiyaç duyulan eksik bilgileri tamamlamaya davet eder. (R*80 B-3)

L 80-A maddesinde belirtilen 3 veya 6 aylık süreler başvurunun alındığı (ya da eksik bilgilerin tamamlanmasına ilişkin yazının alındığı) günden itibaren işler.

Fransız yasalarında yukarıda aktarıldığı şekilde düzenlenmiş bulunan özelge müessesesi, Fransız vergi hukuku yazınında “mükellefin hakları” na ilişkin bahislerde “İdarenin Görüş Değıştirmelerine Karşı Mükellefin Korunması” başlığı ile ele alınmaktadır. 6-10 Eylül 1999 tarihler arasında Ankara’da OECD-Maliye Bakanlığı Çok Taraflı Vergi Ağı Projesi çerçevesinde düzenlenen bir eğitim çalışmasına Fransa Gelirler Genel Müdürlüğü (Direction Generale des Impôts) adına katılan müfettişlerden Eric Lesprit ve Philippe Dupuis, konu hakkında “Doktriner Değışikliklere Karşı Garanti” başlığı altında şu hususları vurgulamışlardır: “Bir mükellefe sorusu üzerine yazılı şekilde cevap verdiği andan itibaren idare bu cevabıyla bağlı olur. Bu tarihten itibaren hiçbir inceleme elemanı mükellefi idarenin yazılı yanıtına konu olay nedeniyle ilave bir tarhiyata muhatap kılamaz. İdarece bildirilen görüşün yanlış olduğu kanaatine varılmışsa denetim elemanının yine yazılı olarak mükellefi, “bundan böyle uygulamanın değıştirilmesi gerektiği, aksi halde bu yazı tarihinden itibaren yapılacak olan benzer işlemlerin ilave tarhiyata sebebiyet verebileceği” hususunda uyarması gerekmektedir.”

Fransa’da, 1986 yılından itibaren, bir mükellef nezdinde denetime başlarken ona hak ve yükümlölüklerinin yazılı olarak iletilmiş olması zorunlu tutulmuştur (Bu şarta uyulmaması incelemenin yok hükmünde sayılmasına bile yol açabilmektedir.). Fransa Maliye Bakanlığı bu amaçla mükellefe verilmek üzere “İnceleme Sırasındaki Haklarının ve Yükümlölükleriniz” başlıklı bir matbu broşür hazırlamış olup, bu broşürün IV numaralı bölümünde konumuzla ilgili şu bilgiler aktarılmaktadır:

“Kural olarak, İdare tebliğ ve sair yollarla veya sadece size yönelik bir özelge ile açıkladığı yasa hükümlerine dair yorumlarıyla bağlıdır. Dolayısıyla siz beyanname verdiğiniz tarihte idarenin görüş ve yorumuna uygun davrandığınız sürece, bu görüş daha sonradan değışmiş bile olsa, herhangi bir ilave tarhiyata muhatap olmazsınız.....”¹²

Konuyla ilgili olarak aktarılması ilginç bir başka gelişme ise 28 Kasım 1983 tarihinde yapılan bir düzenleme ile vergi hukuku sınırlarının da dışına çıkılarak daha geniş anlamda “tüm ilgililerin durumlarını idarenin (geniş anlamda Devlet) genelge, tebliğ, talimat, açıklama.... ile ortaya koyduğu şartlara göre kendilerini ayarlamalarını” hukuken korunması gereken bir durum olarak ilan edilirken, cümlemin şu ifade ile bitirilmesidir: “Tüm bu sayılanların kanunlara aykırı olmaması şartıyla”,

Fransa’daki yeni durum, vergi mükellefi açısından ele alındığında ilginçtir; bir yandan Vergi Usul Kanunu ile “İdarenin görüş değıştirmesine karşı” konurken, diğer yandan da bu korumanın kayıtsız şartsız olma niteliği zayıflamaktadır. Aslında bu yeni durum, doğrudan doğruya “normlar hiyerarşisi” (kanunlar hiyerarşisi) kavramını da tartışmaya dahil etmektedir.¹³

¹² Droit Fiscal Général, Jean-Philippe Baur, Centre de Publications Universitaires, 2000 Paris, s.57

¹³ Ayrıntılı bilgi için, Grosclaude, Jacques-Marchessou, Philippe, Droit Fiscal General, Editions DALLOZ, Paris 1999

Gerçekten de idarenin mükellefe verdiği özelgede açıkça kanuna aykırı bir yorum yapılması halinde bu özelgeye göre işlem yapılmasına seyirci kalınması mecburiyeti bulunduğu ileri sürüldüğünde, kanunlar hiyerarşisinin de dolaylı olarak çiğnenmesine zemin hazırlanmış olmakta; bir tebliğ, genelge ya da özelge, ilgili ve fakat aykırı olduğu bu kanun maddesinin üstüne çıkarılmaktadır.

3. Sonuç:

Çalışmamızda, vergi sistemimizde yer alan özelge uygulamasına yönelik yasal düzenlemeler açıklandıktan sonra, bu uygulamanın değerlendirmesi yapılmış ve belirlenen sorunlara çözüm modeli olması bakımından da bazı ülke uygulamalarına değinilmiştir.

Yapılan değerlendirmelerde, özelge uygulamasının;

- Dayandığı yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu,
- Belirtilen yetersizlikle birlikte uygulama etkinliğinin de yeterli olmadığı,
- Amaca uygun olarak kullanılmadığı,
- Kişisel mahiyet arz etmesi nedeniyle yükümlüler arasında eşitsizliğe neden olduğu,
- Ayrıca, yönetimin bütünlüğü ilkesi ile idari hiyerarşiye aykırı sonuçlar doğurabildiği belirlenmiştir.

Tespit edilen bu olumsuz sonuçların giderilmesi ise, yasal değişikliğe gidilerek;

-Kişilere yönelik olarak verilen özelge uygulamasının kaldırılarak, yükümlüleri değil vergisel sorunları ve olayları önemseyen vergi hukukunun diğer yardımcı kaynaklarının (genel tebliğ, genelge, genel yazı gibi), özelge uygulamasının yaratacağı boşluğu da karşılayacak şekilde tasarlanıp yayımlanmasıyla,

- Böyle bir yapı kaldırılmadığı takdirde, yetkili makamlar tarafından verilen özelgelerdeki konuların ve açıklamaların sınıflandırılarak belli bir periyod (yıllık, aylık gibi) içerisinde “uygulama talimatı veya direktifi” şeklinde bütün yükümlülerin yararlanabileceği bir yapıya (internet, tebliğler dergisi, kitap vb) kavuşturulmasıyla,

-Her iki durumda da, idari açıklamaları hazırlayan makamın hiyerarşik olarak kendine bağlı denetim biriminden başlamak üzere, üst denetim birimlerinin de bu açıklamaların hazırlanmasına katılmasını sağlamasıyla,

-Bu yöntemle de, aynen genel tebliğ uygulamasında olduğu gibi, hazırlanacak idari açıklamaların hem yükümlüler ve hem de denetim elemanları bakımından bağlayıcı bir niteliğe kavuşturulması ve bu suretle de bu açıklamalara uygun davranan veya işlem yapan yükümlülerin ceza muhatap olmamaları sağlandığı gibi, herhangi bir şekilde vergi tarhiyatına da muhatap olmamalarının sağlanmasıyla olanaklı görünmektedir.