

DENET SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 02.04.2013
Sirküler No : 2013/048

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

VERGİ İNCELEMELERİNDE ÖZELGELERİN (MUKTEZALARIN) ÖNEMİNİ ARTIRAN 425 SERİ NO.LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ YAYIMLANMIŞTIR

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

1- GENEL BİLGİ

Vergi Usul Kanunu'nun "Mükelleflerin İzahat Talebi" başlıklı 413'üncü maddesinde, mükelleflerin 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 isteyebilecekleri belirtilmiştir. Maddenin devamında, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, kendisinden istenecek izahatı özelve ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabileceği ifade edilmiştir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2011 yılında 5.7 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 135 ülkede bulunan 1.118 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 49.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayını, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

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

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Anılan Kanun maddesine dayanılarak, "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anılan Yönetmelik uyarınca, özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilmektedir. Özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilmelidir. Talepler ise, Başkanlığın internet sitesinde bir örneği yer alan “[Özelge Talep Formu](#)” kullanılmak suretiyle yapılır. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılacak özelge talepleri kabul edilmemektedir.

Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklarca; konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından **ilk defa** özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlanarak, Başkanlığa gönderilmekte ve ilgili Komisyonun onayından sonra özelge tayin edilmektedir. Komisyon gerekli görürse taslağı değiştirerek de onaylayabilir.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, Komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özeldeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından **tamamen aynı mahiyeti** taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özeldelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir.

Söz konusu Yönetmelikte yer alan düzenlemeler, **2010 / 080 no.lu DENET Sirküleri** ile ayrıntılı olarak bilgilerinize sunulmuştur.

2- KANUN HÜKMÜ ve İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde uyarınca; vergi incelemesinin maksadı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin sağlanmasıdır. Anılan Kanunun “İncelemede Uyulacak Esaslar” başlıklı 140'inci maddesinin 5 numaralı bendinde ise, vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, ancak bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na, düzenleyecekleri bir rapor ile bildirmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, anılan maddenin ikinci fıkrası uyarınca, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, **işleme konulmadan önce**, bağlı oldukları gruplarda oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özeldelere uygunluğu yönünden değerlendirilmektedir. İnceleme elemanı ile komisyon arasında **uyuşmazlık olması halinde**, uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst mercii olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşturulan **merkezi rapor değerlendirme komisyonu** tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özeldelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.

Ayrıca, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilir. [Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik](#) (R.G. 31.12.2010 - 27802) uyarınca, 2011 yılında bir vergi türü ve vergilendirme dönemine ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda tarhi öngörülen vergi tutarının, 10.000.000.-TL'yi aşması halinde, söz konusu rapor Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca değerlendirilecektir. Yönetmelikte bu tutarın, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılacağı, yapılacak hesaplamada yüz bin TL'ye kadar olan küsuratların dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda, 2013 yılında her bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporları 11.800.000 TL¹²'yi aşıyor ise, doğrudan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından mevzuata uygunluğu yönünden değerlendirilecektir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergi türlerinde, örneğin Katma Değer Vergisine ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporlarında, belirtilen sınır tespit edilirken, o vergi türü için tarhi öngörülen vergi tutarlarının yıllık toplamı dikkate alınmaktadır. Ayrıca, yapılan vergi incelemesi neticesinde düzenlenen bir vergi inceleme raporunun, doğrudan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca değerlendirilmesinin gerekmesi halinde, aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen diğer vergi inceleme raporları da Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca değerlendirilmektedir.

Düzenlenen vergi inceleme raporlarıyla ilgili olarak merkezi değerlendirme komisyonunun kararları nihai olup, gerek vergi inceleme elemanı gerekse de rapor değerlendirme komisyonu açısından bağlayıcıdır.

Dolayısıyla, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde düzenleyecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere aykırı hususlara yer veremeyecekler, bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Anılan rapor değerlendirme komisyonları, düzenlenen vergi inceleme raporlarının vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğunu denetleyeceklerdir.

3- 425 SERİ NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN DÜZENLEME

27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan [425 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde](#) Vergi Usul Kanunu'nun "*Incelemede Uyulacak Esaslar*" başlıklı 140'inci maddesi ile ilgili olarak açıklamalar yapılmıştır. Bu tebliğin yayımından önce, rapor değerlendirme komisyonları, düzenlenen vergi inceleme raporlarını özelgelere uygunluğunu yönünden değerlendirirken, **yalnızca hakkında rapor düzenlenen mükellefe verilen özgelere dikkate almaktaydı**. Bu bağlamda, **diğer mükelleflere verilen özgelere**, değerlendirme yapılırken bir önemi bulunmamaktaydı.

¹ 2012 yılı için: {10.000.000 x 1,1026 = 11.026.000 TL'nin yüz bin TL'ye kadar küsuratları dikkate alınmadığından} **11.000.000 TL**.

² 2013 yılı için: {11.000.000 x 1,078 = 11.858.000 TL'nin yüz bin TL'ye kadar küsuratları dikkate alınmadığından} **11.800.000 TL**

Ancak, 425 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile getirilen yeni düzenleme çerçevesinde, düzenlenen vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayıp, ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığınca diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da değerlendireceklerdir. Böylelikle özelgelerin önemi daha da artmıştır.

Raporda, gerek Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından diğer mükelleflere verilmiş, gerekse de adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelgelerde yer alan görüşün aksine bir eleştiri var ise rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecektir. Ancak, olumsuz değerlendirmenin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından diğer mükelleflere verilen özelgeler yönünden yapılabilmesi için, özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda eleştiri konusu yapılan konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen görüşün 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 gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde, ilgili kanun maddeleri itibariyle Başkanlık tarafından verilen özelgeler yayımlanmaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlıklı 369'uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Rapor değerlendirme komisyonları, verilmiş bir özelgenin yukarıdaki hüküm kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, özelgenin değerlendirilmesi amacıyla VUK'nun 140'ıncı maddesinin 4'üncü fıkrası hükmüne göre ayrı bir komisyon teşkil edilecektir. Bu komisyon;

- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile
- Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az 3 daire başkanından oluşan komisyondan iki üyenin, katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyondur.

Bu komisyon tarafından yapılan değerlendirme neticesinde verilen karar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.

4- SONUÇ ve GÖRÜŞLERİMİZ

425 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile birlikte özelgelerin önemi daha da artmıştır. Yapılan düzenlemeyle birlikte inceleme elemanları Gelir İdaresi Başkanlığı'nca aynı konuda verilmiş bir özelge var ise buna bağlı kalmak durumundadırlar. İnceleme raporlarının buna aykırı olarak düzenlenmesi durumunda, rapor okuma komisyonları tarafından raporun olumsuz değerlendirmeye alınması gerekmektedir. Başkanlığın internet sitesinde yayımlanan özelgelerde, aynı konuda farklı görüş içeren özelgeler yer almaktadır. Tebliğin hükümlerinden, bu türden özelgelerde ise en son verilen, yani en güncel özelgenin okuma komisyonları tarafından dikkate alınacağı sonucu çıkmaktadır.

Tebliğ ile yapılan düzenleme vergi inceleme raporlarının ilgili özelgelere uygunluğunun rapor okuma komisyonları tarafından değerlendirilmesine ilişkindir. Bu bağlamda, mükelleflerin tereddüt ettikleri hususlarla ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde aynı konuda verilmiş bir özelge bulunsa dahi, özelge talep etmelerinin yerinde olacağı görüşündeyiz. Keza, Başkanlık görüşünü değiştirip ileride aynı konuyla ilgili farklı görüşte bir özelge verebilir. Bu durumda rapor okuma komisyonları verilen yeni özelgeyi dikkate alacaklardır. Ancak mükellefin kendisine verilmiş bir özelge olduğunda, özalgede belirtilen izahat yanlış veya özalgede belirtilen hükmün uygulanma tarzında içtihadın değişmiş olması durumunda, sadece vergi aslı mükelleften aranacak olup, vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği gibi gecikme faizi de hesaplanmayacaktır.

Saygılarımızla

**“VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ
(SIRA NO: 425)
(R.G. 27.03.2013 - 28600)**

1. Giriş

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 140 ıncı maddesi ile ilgili açıklamalar işbu Tebliğin konusunu teşkil etmektedir.

2. Kanuni Dayanak

Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmış ve mezkûr Kanunun müteakip maddelerinde vergi incelemesine müteallik hükümlere yer verilmiştir. Bunlardan “incelemede uyulacak esaslar” başlıklı 140 ıncı maddenin 5 numaralı bendinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, mezkûr maddenin ikinci fıkrasında “Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.” hükmü, dördüncü fıkrasında ise “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.” hükmü yer almaktadır.

3. Değerlendirme ve Sonuç

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 kıstasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığıınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporunda, özelgede 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 özelgede 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 Başkanlığıınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan rapor değerlendirme komisyonlarının bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde özelgenin değerlendirilmesi amacıyla 140 ıncı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan komisyon teşkil edilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.

Tebliğ olunur.”