

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
İÇİNDEKİLER.....	IX
KISALTMALAR	XXI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM KAVRAMSAL, AMAÇSAL VE TARİHSEL AÇIDAN ÖZELGELER

I. Özelge Kavramı, Özelge Sistemlerinin Tarihsel Gelişimi.....	5
A. Özelge Kavramının ve Özelge Sistemlerinin Ortaya Çıkışı.....	5
1. Dünyada.....	5
a. Genel Olarak	5
b. Anglosakson Hukuk Sistemini Benimseyen Ülkelerde..	9
c. Kıta Avrupası Hukuk Sistemini Benimseyen Ülkelerde.....	11
2. Türk Vergi Hukukunda	16
B. Terminoloji ve Özelge Kavramının Tanımlanması.....	21
1. Dünyada	21
2. Türk Vergi Hukukunda	26
C. Özelgenin Temel Özellikleri.....	28

1. Vergi İdaresinin Yorum ve Nitelendirme Faaliyetlerinin Sonucunda Oluşması.....	28
2. Talep Üzerine Verilmesi.....	29
3. Bireysel Olması.....	30
4. İleride Gerçekleşecek ya da Beyan Edilecek İşlemler Bakımından Söz Konusu Olması.....	31
5. Vergi İdaresi Bakımından Bağlayıcı Etki Doğurması	32
6. Beyana Dayalı Sistemlerde Yer Alması	33
II. Özelge Başvurusunun Hukuki Niteliği, Özelgenin Türleri ve Benzeri Hukuki Araçlardan Ayırt Edilmesi	35
A. Özelge Başvurusunun Hukuki Niteliği.....	35
1. İdari Çözüm Yolu Olup Olmaması Bakımından.....	35
2. Yükümlü Hakkı Olması Bakımından	40
B. Özelgelerin Benzeri Hukuki Araçlardan Ayırt Edilmesi.....	42
1. Kamusal İzahatlardan ve Bu Kapsamda Sirkülerden Ayırt Edilmesi.....	42
2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarından Ayırt Edilmesi.....	45
3. Vergi İncelemesi Sonrasında Gelecek Dönemlere İlişkin Yapılan Bağlayıcı Açıklamalardan/ Taahhütlerden Ayırt Edilmesi	51
4. Uzlaşmadan Ayırt Edilmesi.....	54
C. Özelge Türleri.....	57
1. Ulusal-Uluslararası (Sınır Ötesi) Özelgeler.....	57
2. Resmî-Gayri Resmî Özelgeler.....	59
III. Özelgelerin Varlık Amaçları (Faydaları) ve Sakıncaları.....	62
A. Özelgelerin Varlık Amaçları (Faydaları) Üzerine İleri Sürülen Görüşler.....	62
1. Belirsizliğin Ortadan Kaldırılması: Hukuk Kurallarında Belirsizlik/Uygulamada Belirsizlik Ayrımı...62	
2. Vergi Uyumu.....	68
3. Vergi Uygulamasında İstikrar ve Yeknesaklık	70
4. Yabancı Yatırımların ve Yatırımcıların Ülkeye Çekilmesi..71	

5. Vergi İdaresi -Vergi Yükümlüsü İlişkisinin Dönüştürülmesi ve Geliştirilmesi.....	72
6. Vergi Uyuşmazlıklarının Azaltılması	74
7. Güncel Vergi Planlama Yöntemlerinin ve Yasal Boşlukların Tespit Edilmesini Sağlaması.....	75
B. Özelgelerin Sakıncaları ve Özelge Sistemlerine Yöneltilen Eleştiriler.....	77
1. Vergi Hukukunun Temelini Oluşturan Anayasal İlkeler Bakımından.....	77
2. Avukatların ve Meslek Mensuplarının Menfaatleri Bakımından.....	80

İKİNCİ BÖLÜM

KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKUNDA ÖZELGELER

I. Özelge Sistemlerinin Hukuki Temelleri	83
II. Özelgenin Hukuki Niteliği.....	85
III. Özelge Vermeye Yetkili Makam.....	89
A. Yetkili Makamın Vergi İdaresi Olduğu Ülkeler.....	89
B. Yetkili Makamın Yargısal bir Makam Olduğu Ülkeler.....	92
IV. Özelge Başvurusu	93
A. Başvurucuya İlişkin Koşullar	93
1. Özelge Alınmasında Menfaatin Varlığı.....	93
a. Vergi Yükümlüleri Bakımından	93
b. Vergi Sorumluları Bakımından	94
c. Potansiyel Yatırımcılar (Yükümlüler) Bakımından	94
d. Vergi İdaresi Bakımından	95
2. Doğrudan Menfaatin Varlığının Aranmadığı Ürün Özelgesi Talepleri Bakımından	95
3. Özelge Talep Edilen Ülkede Ekonomik Varlığın Bulunması Koşulu.....	96

B. Özelge Başvurusunun Konusu	97
1. Özelge Talep Edilebilecek Konular	97
2. Özelge Talep Edilemeyecek Konular	99
a. Varsayımsal Sorular.....	100
b. Yargılamaya ya da Vergi İncelemesine Konu Olmuş İşlem veya Olaylar	100
c. Önemsiz Konular	101
d. Özelge Talebinin Hukuki Soruna İlişkin Olabilmesi..	101
e. Özelge Talebinin Yalnızca Belirsiz Durumlarla Sınırlandırılması (“Rahatlatici Özelge” Yasağı)	103
f. Salt Vergiden Kaçınma Amacıyla Talep Edilen Özelgeler	104
g. Diğer Kısıtlamalar.....	106
C. Başvuru Dönemi	106
D. Özelge Başvurusu ve Harç	107
1. Özelge Taleplerinden Harç Alınmayan Sistemler ve Bu Yaklaşımın Gerekçeleri	107
2. Özelge Taleplerinden Harç Alınan Sistemler ve Bu Yaklaşımın Gerekçeleri ile Harcın Belirlenmesinde Uygulanan Kriterler	108
E. Özelge Başvurusunun Diğer Koşulları.....	110
F. Özelge Başvurusunun Değerlendirilmesi ve Cevaplandırılması Süreci.....	114
1. Başvurucunun Sürece Katılımı	114
2. Özelge Verilmesinin Zorunlu Olup Olmadığı Sorunsalı ve Özelge Talebine Cevap Süresi.....	116
G. Özelge Başvurusunun Kabulü ve Özelge ya da Sirküler Çıkarılması.....	118
H. Özelge Başvurusunun Reddi	119
V. Özgelgenin Hukuki Etkileri	120
A. Vergi İdaresi Bakımından	120
1. Özgelgenin Vergi İdaresi Bakımından Bağlayıcılığı.....	120

2. Özelgenin Bağlayıcılığını Ortadan Kaldırabilecek Temel Durumlar.....	124
a. Özelge Başvurusunda Yer Alan Hata ve Eksiklikler...	124
b. Başvurucunun Özelgeden Ayrılması	124
c. Özelgenin Dayandığı Hukuk Kuralında Değişiklikler.....	124
d. Özelgenin Dayandığı Hukuk Kuralına İlişkin Yargısal İçtihatlarda Değişiklikler	125
e. Özelgenin Hukuka Aykırı Olması	126
f. Vergi İdaresinin Görüş Değiştirmesi	129
B. Vergi Yükümlüsü Bakımından	131
1. Başvurucu Vergi Yükümlüsü Bakımından	131
2. Diğer Vergi Yükümlüleri Bakımından.....	132
C. Vergi Yargısı Bakımından	135
VI. Özelgenin Geçerlilik Süresi.....	135
VII. Özelgenin Yayınlanması	137
VIII. Özelgenin Yargısal Denetimi.....	140

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ÖZELGELER

I. Özelge Sisteminin Hukuki Temelleri	143
II. Özelge Vermeye Yetkili Makam.....	145
A. Genel Olarak.....	145
B. Özelge Komisyonunun Yapısı ve İşleyişi.....	147
III. Özelge Başvurusu	151
A. Özelge Başvurusunun Konusu	151
1. Konu Bakımından Kapsam: Vergi Durumları ve Vergi Uygulaması Bakımından Müphem ve Tereddüdü Mucip Görülen Hususlar	151
2. Kapsam Dışı Bırakılan Konular.....	153

a.	Başkalarının Vergi Durumları Hakkında Bilgi ve İzahat Talepleri.....	153
b.	Yargıya İntikal Etmiş Olaylara İlişkin İzahat Talepleri.....	153
c.	Hakkında Vergi İncelemesi Yapılmakta Olan Yükümlülerce veya Vergi Sorumlularınca İncelemeye Konu Olan İşlemlerle İlgili İzahat Talepleri.....	154
d.	Somut Bir Olaya Dayanmayan, Teorik Hususlara İlişkin Bilgi ve İzahat Talepleri.....	155
e.	Mücbir Sebep Hâli İlanı, Vergi Borçlarının Terkini, Belge Düzenine İlişkin Yetkilerin Kullanılması Gibi Kanunlarla Uygulamanın Tespitine Dair Hazine ve Maliye Bakanlığına Yetki Verilen Konulara İlişkin Talepler	157
f.	Yükümlülerin ve Vergi Sorumlularının Vergi Uygulamaları ile İlgili İşlemlerinin Gerçekleşmesinden Sonra Yaptıkları Başvuruları ile Kanunun 122'nci Maddesine Göre Vergi Hataları ile İlgili Yapılan Düzeltme Talepleri Ve 124'üncü Maddesine Göre Hazine ve Maliye Bakanlığınca İncelenecek Olan Şikâyet Yoluyla Müracaatlar	158
g.	Sözlü veya Yazılı Olarak ya da İnternet Aracılığıyla, 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Uyarınca Yapılan Talepler	160
h.	Ara Değerlendirme	161
3.	Vergi Türü Bakımından Kapsam	161
4.	Uluslararası Vergi Hukuku Konularında Özelge Talepleri.....	163
5.	Talebin Özelge Kapsamında Değerlendirilmemesinin Sonuçları	164
B.	Başvurucuya İlişkin Koşullar	165

C. Başvurunun Şekli.....	168
D. Başvurucunun Sürece Katılımı	170
E. Özelge Başvurusu ve Harç.....	171
F. Özelge Başvurusunun Değerlendirilmesi ve Sonuçları	173
1. Usul Yönünden İnceleme	173
2. Esasa İlişkin İnceleme ve Özelgenin Çıkarılması Usulü ...	174
3. Özelge Talebine Cevap Verilmesi	175
a. Özelge Talebine Cevap Verilmesi Zorunluluğu	175
b. Cevap Süresi.....	177
4. Özelgenin İçeriği ve Tebliği.....	181
5. Özelge Talebinin Reddi.....	181
6. Özelge Verilmesi Yerine Sirküler Yayınlanması.....	182
IV. Özelgenin Yayınlanması	183
V. Özelgenin Geçerliliği.....	187
A. Özelgenin Geçerlilik Süresi.....	187
B. Özelgenin Geçerliliğini Ortadan Kaldırabilecek Haller.....	188
1. Özelgenin Yanlış İzahat İçermesi Halinde.....	188
a. Özelgenin Yanlış İzahat İçerdiğinin Tespiti	188
b. Özelgenin Yanlış Olduğunun Tespit Edilmesinin Sonuçları	191
2. Özelge Konusu İşlemlerin Bildirilmesinde İhmal, Hata veya Hile Bulunması veya İlgili Maddi Olaylarda Değişiklik Halinde	192
3. Özelgenin Dayandığı Hukuk Kurallarında Değişiklik Halinde.....	193
4. Vergi İdaresinin Sirküler veya Tebliğ ile Görüş Değiştirmesi Halinde.....	195
5. Aynı Konuda Başka Bir Özelge Yayınlanması Halinde ...	195
VI. Türk Vergi Hukukunda Özelgelerin Hukuki Etkisi	196
A. Vergi İdaresi Bakımından	196

1. Yürürlükteki Mevzuat Bakımından Özelgelerin Hukuki Etkisi.....	199
a. Vergisel Düzene Aykırılıklara Yönelik Cezalar Bakımından.....	199
b. Gecikme Faizi Bakımından.....	203
c. Vergi Aslı Bakımından.....	204
(1) Katma Değer Vergisi Tarhiyatı Bakımından	205
(2) Vergi İncelemesi Sonucunda Yapılan Tarhiyatlar Bakımından	210
2. Özelgelerin Hukuki Etkisinin Hukuk Devleti İlkesinin Temelinde Yer Alan İlkeler Bağlamında Değerlendirilmesi	216
a. Genel Olarak	216
b. Meşru Beklentilerin Korunması İlkesi Bakımından	217
c. Çelişkili Davranma Yasağı Bakımından.....	226
d. Müesses (Yerleşmiş) Durum Kavramı Bakımından	228
e. Verginin Yasallığı İlkesi Bakımından.....	232
f. Ara Değerlendirme	234
B. Vergi Yükümlüleri Bakımından	238
1. Başvurucu Yükümlü Bakımından	238
2. Diğer Yükümlüler Bakımından	240
C. Vergi Yargısı Bakımından	242
VII. Türk Vergi Hukuku Bakımından Özelge ve Sirkülerin Hukuki Niteliği ve Kaynak Olarak Konumları.....	245
A. Genel Olarak.....	245
B. Özelgenin Hukuki Niteliği ve Kaynak Olarak Konumu	245
1. Özelgenin Hukuki Niteliğine İlişkin Mevcut Görüşler ve Görüşümüz.....	245
2. Özelgenin İdari İşlem Olarak Kabul Edilmesinin Sonuçları	253
3. Özelgenin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumu Hakkında Görüşler ve Görüşümüz	255

C. Sirkülerin Hukuki Niteliği ve Kaynak Olarak Konumu.....	258
1. Sirkülerin Hukuki Niteliği Hakkında Görüşler ve Görüşümüz.....	258
2. Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumu Hakkında Görüşler ve Görüşümüz	265
VIII. Özelge ve Sirkülerin Yargısal Denetimi.....	267
A. Özelgenin Yargısal Denetimi	267
B. Sirkülerin Yargısal Denetimi.....	273

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖZELGE USULÜ VE UYGULAMASININ ANAYASAL VE ULUSLARARASI SINIRLARI

I. Genel Olarak.....	281
II. Özelgelerin Kötüye Kullanılması	282
A. Özelgelerin Yükümlüllerce Vergiden Kaçınma Amacıyla Kötüye Kullanılması	282
B. Özelgelerin Belirli Yükümlülere/Yatırımcılara Özel ve Lehe Vergisel Muamele Sağlamak Suretiyle Kötüye Kullanılması.....	286
C. Özelgelerin Kötüye Kullanımının Önlenmesi: Hollanda Örneği.....	288
D. Özelgelerin Kötüye Kullanılmasının Sonuçları	291
III. Anayasal İlkelerden ve Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar	293
A. Genel Olarak	293
B. Verginin Yasallığı İlkesinden Kaynaklanan Sınırlar	295
1. Özelge Usulünün ve Uygulamasının Öngörülebilir, Ulaşılabilir ve Belirgin Olması	295
2. Özelgeyle Boşluk Doldurma Yasağı.....	298
C. Eşitlik İlkesinden Kaynaklanan Sınırlar	304

D. Yükümlünün Özel Hayatının Gizliliğine Saygı, Vergi Mahremiyeti ve Kişisel Verilerinin Korunması Haklarından Kaynaklanan Sınırlar	309
IV. İyi Yönetim İlkelerinden Kaynaklanan Sınırlar	312
V. Sınır Ötesi Özelgeler ve Uluslararası Vergi Hukukundan Kaynaklanan Sınırlar	314
A. Uluslararası Vergi Hukukunda Özelge Kavramı: Sınır Ötesi Özelgeler	314
1. Kavram	314
2. Katma Değer Vergisi Alanında Sınır Ötesi Özelgeler	317
B. Özelge Sistemi ve Uygulamasının Uluslararası Vergi Hukukundan Kaynaklanan Sınırları.....	319
1. Genel Olarak	319
2. Zararlı Vergi Uygulamaları Yasağından Kaynaklanan Sınırlar ve Özelgelere İlişkin Bilgi Değişimi Yükümlülüğü	320
a. Zararlı Vergi Uygulamaları.....	320
b. BEPS 5. Eylem Planı ve Özelgelere İlişkin Bilgi Değişimi.....	325
(1) BEPS 5. Eylem Planı	325
(2) Özelgelere İlişkin Bilgi Değişiminin Niteliği ve Kapsamı	327
(3) Özelgelere İlişkin Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanağı.....	334
(4) Bilgi Değişimi Yapılacak Ülkeler	335
(5) Değişime Tabi Tutulacak Bilgiler	336
(6) Bilgi Değişimi Süresi	339
(7) Bilgi Değişiminin Tamamlayıcısı Olarak Yükümlünün Bilgi ve Belge İbrahim Ödevi.....	340
(8) Değişime Tabi Tutulan Bilgilerin Gizliliği	340
(9) Bilgi Değişimi Dönemi ve Bağımsız Değerlendirme	341
(10) Türk Hukuku Bakımından Özelgelere İlişkin Bilgi Değişimi	345

c. Avrupa Birliđi Hukuku Kapsamında Bilgi Değişimi..	349
3. Hukuka Aykırı Devlet Yardımı Yasağından	
Kaynaklanan Sınırlar	358
a. Hukuka Aykırı Devlet Yardımı	358
b. Özelgeler ve Hukuka Aykırı Devlet Yardımı	362
SONUÇ	377
KAYNAKÇA	385