

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGE SİSTEMİ İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

- 1- Grup Özelge:** Halihazırda özelge sadece bir mükellefin bir olayına münhasır verilmektedir. Dolayısıyla holding veya grup şirketlerde, birden fazla şirkette aynı konunun olması halinde, her şirket adına ayrı ayrı özelge başvurusunda bulunmak gereği doğmaktadır. Bu durum ise mükellef ve idare tarafında gereksiz iş yükü oluşturmaktadır.

Bu sakıncanın ortadan kaldırılması, gereksiz iş yükünün hafifletilip özelge sisteminde etkinliğin artırılması için aynı grup veya holding içerisinde bulunan birden fazla şirket adına yapılacak başvuru ile aynı konuda birden fazla şirket adına özelge alınabilmesinin yolunun açılması gerekir.

Yeni sistemde mükellefi eleştiriden, görüş değişikliği sonrası eleştiri olsa bile ceza ve faizden koruyan özelge önemlidir. Bu nedenle grup özelgesi idare ve mükellefler açısından yararlı olacaktır.

İdare bir özelge başvurusunu, aynı grupta başka bir şirketin aynı konuda incelemede olması sebebiyle reddetmiştir. Dolayısıyla zımnen grup özelge sistemine vurgu yapmıştır.

Bu sistemin uygulaması, özelge başvurusu esnasında ilave kutucuklar konarak ilgili şirket isimlerinin doldurulması ile sağlanabilir.

- 2- Özelgede Komisyon Sistemi:** Özelgelerin kısa sürede cevaplanması dinamik ticari hayatın kesintiye uğramaması için çok önemli. Bu kapsamda özelgelerin komisyon marifetiyle oluşturulması sistemi tekrar tartışılabilir. Örneğin sadece KDV ile ilgili bir konudaki özelge için, diğer bölümlerde uzmanlaşmış daire başkanlarının da meşgul edilmesi, mevcut sistemdeki katkıları da dikkate alınarak tekrar tartışılabilir.

- 3- Hızlandırılmış Özelge-Ön Özelge (Advance Ruling):** Özellikle yabancıların vergileme konularında ya da özel bazı konularda, hukuk güvenliğinin ve öngörülebilirliğin sağlanması için, karşılığında makul harç uygulaması da yapılabilecek, hızlandırılmış özelge sistemi uygulanabilir. Bu şekilde öncelikli konular diğerlerinden ayrılmış olacaktır. Bu özelgeler için belirli bir sürede cevaplama şartı konulabilir.

- 4- Özelgelerin İnceleme Elemanları Tarafından Kullanımı:** Mükelleflerin normal olarak yalnızca GİB web sayfasında ilan edilen özelgelere erişimi mümkün olup muğlak konular için mükellefler yalnızca GİB’de ilan edilen özelgelere neden uymadıkları konusunda sorgulanabilirler. Dolayısıyla inceleme elemanlarının

eleştirilerine dayanak olarak sadece GİB’de ilan edilen özelgeleri kullanabilecekleri düzenlenebilir.

5- **Sirküler ve Genel Tebliğ:** Özelgeler belirli periyotlarla taranmalı ve aynı konudaki özelgeleri kavrayan sirküler veya genel tebliğler çıkarılmalıdır. Özelgelere göre Sirküler ve genel tebliğlerin daha çok farkındalık yarattığı kesindir.

6- **Cevaplanmayan Özelge:** Bazı durumlarda belirli konularda özelge için başvuru yapılmakta, ancak bu özelgeye belirli süre içerisinde cevap verilmemekte, ancak işlem kaçınılmaz bir şekilde yapılmak durumunda kalılabilmektedir. Yeni VUK tasarı taslağına konacak bir hükümle, mükellefin belirli bir konudaki vergi uygulaması için özelge talep etmesi ve söz konusu talebe belirli bir sürede cevap verilmemesi halinde, mükellefin özelge talebinde belirtilen uygulamaya idarenin olur verdiği kabul edilip, söz konusu husus ileride eleştirilse bile sanki özelge alınmış gibi ceza ve faiz uygulaması yapılmaması sağlanabilir.

7- **Özelge Arama Motoru:** GİB özelge arama motoru daha etkin hale getirilmelidir. Mevzuat değişikliği sebebiyle güncelliğini yitirdiği halde halen sistemde yer almaya devam eden onlarca özelge yer almaktadır (Örneğin, sistemde hala ciro primlerini ayrı hizmet olarak görüp genel oranda KDV’ye tabi olması gerektiğini söyleyen çok sayıda özelge vardır). Güncelliğini yitirmiş ve uygulama imkanı kalmamış bu özelgeler mükellefleri hataya ve yanlış uygulamalara sevk eder niteliktedir. Bu sebeple, bu özelgeler ayıklanarak sistemden çıkarılmalıdır.

Özelge arama motoru daha sistematik bir ara yüze sahip olmalıdır. Madde bendi bazında anahtar kelimeyle daha detay aramaya imkan veren bir sistem oluşturulmalıdır.

Şu anki sistemde arama sonuçları gelişigüzel olarak sıralanmaktadır. Bu durum, hangi özelgenin en güncel özelge olduğunun tespitini güçleştirmektedir. Arama sonuçlarının en yeni tarihli özelden başlayarak tarihe göre sıralanması uygulayıcılar açısından büyük kolaylık sağlayacaktır.

8- **Başvuru Süresi:** Mevcut yasal düzenlemelere göre, vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerin gerçekleşmesinden sonra yapılan izahat başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmemekte ve cevaplandırılmamaktadır.

Ancak bazen işlemler gerçekleştirildikten sonra da uygulamaya ilişkin izahat istenmesi gerekli olabilmektedir. Özellikle işlemi vergisiz olarak gerçekleştiren kamusal niteliği olan kişi ve kurumlar (noterler, kamu idareleri v.s.), uygulamalarının doğruluğunu teyit etmek için (özellikle damga vergisi konularında) işlemten sonra İdare’ye başvurabilmektedir. Ancak bu başvurular çoğunlukla eksik/hatalı bilgi ve açıklamalarla yapıldığından, İdare yanlış yönlendirilmekte ve gerçek duruma uygun olmayan görüşler alınabilmektedir. İlk başvurudaki eksik/hatalı bilgileri düzelterek doğru bilgilerle yeniden bir değerlendirme isteyen mükellefe ise, işlemin gerçekleştirilmiş olduğu gerekçesiyle özelge kapsamında görüş verilmemektedir.

Bu tür olumsuzlukları gidermek adına, mükelleflere, vergi uygulamalarıyla ilgili işlemler gerçekleştirildikten belli bir süre içinde (işlemler yapıldıktan 6 ay içinde olabilir) özelge başvurusunda bulunabilme imkanı sağlanmalıdır.

9- Çelişkili Özelge Durumları: Bazı konularda çelişkili özelgeler ile belirsizlik artmakta gereksiz ihtilaflar çıkabilmektedir. Bu konularda sirküler veya genel tebliğ ile belirliğin sağlanması yerinde olacaktır. Bu konulardan bazıları aşağıdaki gibidir;

- a- **İştirak satış zararlarının indirimi:** Kanun metni aynı olduğu halde, önce iştirak satış zararlarının % 100 indirilir, sonra % 100 indirilmez ve en son olarak da % 75'i indirilmez şeklinde özelgeler verildi, uzun süredir idare ve yargı organlarının görüşü % 75'i indirilemez şeklindedir.
- b- **Dövizli avansların değerlendirilmesi:** Dövizli avansların gerçek bir alacak veya borç gibi değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, değerlendirilecek ise kur farklarının nasıl bir işleme tabi tutulacağı, doğrudan sonuç hesaplarına mı atılacağı yoksa avansa neden olan işlemin hasılat veya maliyeti ile mi ilişkilendirileceği konusu net olmayıp, farklı anlaşabilecek özelgeler mevcuttur. Örneğin taşınmaz edinimi için verilen bir dövizli avans işleminde, değerlendirilecek ise oluşan kur geliri yada kur gideri doğrudan gider mi yazılacak yoksa maliyet bedeli ile mi ilişkilendirilecektir?
- c- **Arsa karşılığı inşaat işlerinde gelirin nasıl hesaplandığı:** Arsa karşılığı inşaat işlerinde ticaret erbabı arsa sahibi ve müteahhit için, hangi tarafından hangi tarafa ne teslim ettiği, tarafların gelirlerinin nasıl hesaplanacağı konusu net olmayıp, farklı anlamlara gelebilecek özelgeler mevcuttur.
- d- **KDV açısından zayı olan mal kavramı:** KDV Kanunu madde 30/c'ye göre zayı olan mallara ait alımda ödenen KDV indirim konusu yapılamıyor. Zayı olan mal kavramı, kanuni düzenleme aynı olmasına rağmen uzun bir süre, maddede sayılan yangın, deprem vs sıradışı yok olmalar şeklinde, normal fire ve yok olmaları kapsamaz şekilde tanımlandıktan sonra, son dönemde genel tebliğ ve özelgeler ile süt ürünleri vb imalat işletmelerinde normal rutin gerçekleşen son kullanım tarihleri geçen ürünleri kapsar şekilde daha geniş yorumlanmaktadır. Bu konunun tekrar ele alınarak irdelenmesinde yarar vardır.
- e- **Tevzi yatırımlarında indirimli kurumlar vergisi:** Tevzi yatırımlarında indirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrahın orantı yöntemiyle hesaplanması sırasında uygulanacak taban konusunda ticari kar ve mali kar şeklinde iki farklı algılamaya olabilir, sirküler ile bir düzenleme yapılarak net-brüt sabit kıymet tabiri dahil belirleme yapılması yerinde olacaktır.
- f- **Kısmi bölünmeye bağlı sermaye azaltımı:** Sermaye azaltımı ile sonuçlanan kısmi bölünme işlemlerinde sermayeye daha önce eklenmiş enflasyon düzeltme farkları, geçmiş yıl karları, hisse senedi satış karlarından kaynaklanan fonlar, emisyon primleri vb. unsurların bulunması halinde bu unsurların işletmeden çekiş olarak değerlendirilip kurumlar vergisi ile kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulup tutulmayacağı konusunda birbiriyle çelişen özelgeler mevcuttur.

Örneğin 23.07.2013 tarih ve 64597866-125[19-2013]-107 sayılı özelge ile 24.09.2013 tarih ve 64597866-125[19-2013]-155 sayılı özelgeleir. Üstelik her iki özelge de GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığından verilmiştir. Daha sonra bu özelgelerin (23.7.2013 tarihli olanın) devamı niteliğinde özelgelerde verilmiş olup hangi görüşün son görüş olduğu konusu da belirsizdir. Bu konunun herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde; belirtilen türden unsurların işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyeceği ve kurumlar vergisi ile kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulmayacağı yönünde bir düzenlemeye ihtiyacı bulunmaktadır.

g- **Eurobond KDV konusu:** Tahvil (discount ya da kuponlu) faizlerinin KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda, bunların faizlerinin KDV'ye tabi olduğuna ilişkin özelgeler mevcuttur. Ancak henüz yayımlanmamış ancak paylaşılmış genel tebliğ çalışmasına göre Türkiye'de SPK mevzuatına göre çıkarılan tahviller KDV'ye tabi olmayacaktır. Bu genel tebliğ düzenlemesinin değiştirilmesi ve "yurt içinde ve yurt dışında usulüne göre çıkarılan tahviller KDV'den istisnadır şeklinde" bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Bu arada söz konusu genel tebliğden önce bir özelge ile bu durumda açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır. Kanunda hisse senedi ve tahvil aynı cümle içinde KDV'den istisna edilmiştir. Nasıl idarenin KDV'den istisna edilen hisse senetlerini Türkiye'de kurulu şirketlere ait şeklinde sınırlama yetkisi yoksa, tahviller için de bir sınırlama olamıyor olması gerekir.

h- **Kurumun aktifinde bulunan taşınmazın satışında istisna uygulaması:** Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede (30.07.2013 tarih ve 84098128-125-454 sayılı), şirketin ana sözleşmesinde "şirketin amaçlarını gerçekleştirebilmek için gayrimenkul alım satımı ve kiralaması ile iştigal edildiği" ibaresi bulunsa dahi, şirketin taşınmaz ticareti ve kiralama amacıyla elinde bulundurmadığı taşınmazların satışı için istisnadan faydalanabileceği belirtilmektedir. Öte yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen diğer bir özelgede ise (09.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-80 sayılı) şirketin her ne kadar taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, şirketin ana sözleşmesinde iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması durumunda istisnadan yararlanamayacağı belirtilmektedir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.4 bölümünde belirtildiği üzere, bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. İnşaat şirketinin ana faaliyet konusunun taşınmaz ticaret olmasına rağmen bu amaçla elde bulundurulmayan taşınmazlar için istisnadan faydalanılabildiği dikkate alındığında, Özelgelerdeki açıklamaların Tebliğ'deki düzenlemelere paralel olarak yapılması uygulamadaki tereddütleri giderecektir.