



VERGİ HUKUKUNDA İDARİ DÜZENLEMELER

Altar Ömer ARPACI

I - GİRİŞ

Kamu gelirleri kamu harcamalarını karşılamak için toplanırlar. Başlangıçta devletin başlıca gelirleri; emlak gelirleri, salmalar, aşar ve tüketimden alınan vergiler idi. Günümüzde ise başlıca gelir kaynağını vergi resim ve harçlar oluşturmaktadır.

Devlet gelirlerini temel olarak vergiler oluşturur. Çünkü diğer gelirlerin oransal verimliliği gittikçe azalmıştır. Kamu harcamalarını karşılayacak geliri vergiler toplayarak sağlamaya çalışan Gelirler İdaresi Başkanlığı geniş anlamda devletin gelir politikasına göre uygulama yapmakla görevlidir.

Anayasamızın 73. maddesi uyarınca, herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Bilindiği üzere vergi kanunları bazı konularda yeterince açık olmadığı için Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı genel tebliğ, iç genelge, genel yazı ve özelge(mukteza) ile açıklamalar yapmaktadır.

II – İDARİ DÜZENLEMELER (GENEL TEBLİĞ, İÇ GENELGE, GENEL YAZI VE ÖZELGE)

Genel Tebliğlerin bir kısmı Kanunların uygulama usul ve esaslarını belirlemesini Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden çıkarılmakta olup, bunların bağlayıcı özelliği vardır. diğer kısmı ise bazı konuların açıklamasına yönelik olup, gelir idaresinin konu hakkındaki görüşünü içermektedir.

Anlaşılacağı üzere genel tebliğlerin iki gruba ayrılması mümkündür. Birinci

* Maliye Bakanlığı Gelirler Başkontrolörlüğü

grup genel tebliğler, vergi kanunlarının Maliye Bakanlığına tanıdığı düzenleme yetkisine istinaden çıkarılmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanununun 315. maddesi uyarınca mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit edeceği oranlar üzerinden itfa ederler Bakanlık'da bu yetkisini 333, 339 ve 365 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kullanarak sözkonusu iktisadi kıymetleri belirlemiştir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişmeden önceki 38. maddesinde düzenlenen maliyet bedeli artırımını müessesesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık bu yetkisine dayanarak 49 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğini çıkarmıştır.

İkinci grup genel tebliğler ise Bakanlığın vergi kanunlarını açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikte çıkarmış olduğu genel tebliğlerdir. Bakanlık uygulamada birlik sağlamak ve tereddütlü konuları açıklığa kavuşturmak için bu yola başvurmuştur. Örneğin 238 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile alacak ve borç senetlerine reeskont uygulamasının ne şekilde olacağına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Genelge ve genel yazılar ise gelir idaresine yönelik olup, yönetsel emir niteliğindedir.

Mükelleflerin vergi durumları ve uygulanması bakımından tereddüde düşükleri hususlar hakkında bilgi istemeleri üzerine kendilerine yetkili makamlarca yazılı olarak verilen görüşlere özelge (mukteza) denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesi hükmü uyarınca mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu konuda yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüde düşükleri hususlar hakkında izahat isteme hakları bulunmaktadır. Yetkili makamlarda yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplandırmak mecburiyetindedir.

Bakanlık, anılan madde hükmünün verdiği yetkiye dayanarak mükelleflere bilgi vermeleri konusunda 188 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Defterdarlıkları yetkili kılmıştır.

188 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gereksiz yazışmaların önlenmesi ve Bakanlığa intikal eden sorunların daha kısa süre içinde çözümlenebilmesi için 1 Ocak 1989 tarihinden geçerli olmak üzere Defterdarlıkların özelge(mukteza) konusunda yetkili kıldığı belirtilmiştir. Buna göre;

Mükellefler Bakanlıktan değil doğrudan Defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir.

Defterdarlıklar mükelleflere, kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir.

Defterdarlıklar çözümlenemeyen veya çözümünde tereddüte düşülen konularda Bakanlığa başvuracaklardır. Ancak Defterdarlık intikal ettirilen konuyla ilgili yapılan işlemleri, konunun çözümüne ilişkin kendi görüşünü, mükellef dilekçesi ile Bakanlığa gönderecektir.

Defterdarlıkça verilen cevabı mükellefin yetersiz bulması halinde, tekrar Defterdarlığa müracaat ederek Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilecektir. Defterdarlık bu istek dilekçesini ve daha evvel konuya ilişkin verdiği cevap yazısı ve eklerini Bakanlığa gönderecektir. Bakanlık Defterdarlık aracılığıyla mükellefe cevap verecektir.

Vergi Usul Kanununun 413. maddesinin son fıkrasında alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyeceği belirtilmiştir.

Yine Vergi Usul Kanununun “yanılma”yı düzenleyen 369. maddesinin 1. bendi uyarınca, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları yanılma hallerinden biri olarak belirtilmiş ve vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir.

Söz konusu hükümler sadece vergi cezaları açısından geçerlidir. Gecikme zammı ve gecikme faizi vergi cezası niteliğinde olmadığından özelge (mukteza) doğrultusunda hareket edilmesi faiz veya zam uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Özelge(mukteza) konusunda son olarak 315 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılmıştır. Söz konusu tebliğde;

“Mükelleflerin bu madde hükmüne dayanarak yapmış oldukları müracaatlarında belirtilen konularla ilgili olarak Bakanlığımızca muktezalar (özelge) tayin edilmektedir. Ancak, bazı durumlarda aynı konuya ilişkin olarak her bir mükellefe ayrı ayrı mukteza verilmekte ve bu işlem hem mükelleflerin hem de Bakanlığımızın iş yükünü artırmaktadır.

Bundan böyle, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenler periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacaktır. Ayrıca, Bakanlığımızca, yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebilecektir. Sirkülerler, Gelirler Genel Müdürlüğünün www.gelirler.gov.tr internet adresinde yayımlanacaktır.

Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 413 ün-

cü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre; durumları yayımlanan muktezalardaki olaylara uyan mükelleflerin yazı ile yetkili makamlardan ayrıca izahat istemelerine gerek bulunmamaktadır. Periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacak muktezalardaki olaylara durumları uyan mükelleflerin bu muktezalardaki açıklamalar doğrultusunda işlem yapmaları halinde ise, Vergi Usul Kanununun 413. maddesi uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır.

315 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen uygulama ile gelir idaresi birimlerinin aynı nitelikteki olay için farklı görüş bildirmelerinin önüne geçilerek uygulama birliği sağlanacaktır.

315 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından “Sirküler” adı altında yapılan açıklamalara ilk defa 20 Haziran 2003 tarihinde www.gelirler.gov.tr internet adresinde yayımlanmak suretiyle yer verilmiş olup, sayısı her geçen gün artan bir seyir izlemiştir. Şu anda sirkülerlere www.gib.gov.tr internet adresinden ulaşılmaktadır. Söz konusu Genel Tebliğ ile getirilen uygulamayla; gelir idaresi birimlerinin aynı nitelikteki olay için farklı görüş bildirmelerinin önüne geçilerek uygulama birliği sağlanacaktır.

Anayasa’nın 125. maddesi hükmü uyarınca idarenin her türlü iş ve işlemleri yargı denetimine tabi olmakla birlikte kural olarak idarenin icra nitelikte olmayan düzenlemelerinin idari dava konusu yapılmaları mümkün değildir. Aynı şekilde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan icrai nitelikteki sirkülerin idari dava konusu yapılması mümkün olup icrai mahiyette olmayan sirkülerlerin idari dava konusu yapılmaları mümkün olamayacaktır. (Tekin, 2005, 149)

III – SONUÇ

Vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları; Anayasa, Kanun, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, olağanüstü yönetim hallerindeki Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Düzenleyici Genel Tebliğler, Anayasa Mahkemesi Kararları ve İçtihadı Birleştirme Kararlarından oluşmaktadır. Bu kaynaklar aracılığıyla, vergileme alanında uyulması gereken temel ilke, kural, usul ve esaslar belirlenmekte veya vergi uygulamalarının bunlara uygunluğu denetlenmektedir. Dolayısıyla bunlar, vergi hukukunun temel ve bağlayıcı kaynağı niteliğini taşımaktadır.

Vergi hukukunun yardımcı nitelikteki kaynakları; Tüzük, Yönetmelik, Açıklayıcı Genel Tebliğ, Özelge(Muktezaza), Genelge ve Genel Yazılar, Yargı Kararları ve Bilimsel Öğreti’den oluş-

maktadır. Bu kaynaklar aracılığıyla, vergi kanunlarının uygulamasını göstermek ve kolaylaştırmak, özel durumlarda uygulama birliği sağlamak ve tereddütleri gidermek amacıyla açıklama, yorum ve düzenlemeler yapılmakta veya kararlar verilmektedir. Bunlar vergileme alanında yeni bir hüküm getirmezler ve dolayısıyla vergi hukukunun yardımcı kaynağı durumundadırlar. (Gerçek, 2004,135)

Yargı kararları ve özelgeler denetim elemanı tarafından vergi kanunlarının yorumlanması sırasında önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti denetim elemanınca araştırılacaktır. Doğal hukuk ve hukuk doktrini açısından da nedenle yargı kararları ve özelgeler bağlayıcı değil yardımcı kaynaklardır. Pozitif hukukta bunu gerektirmektedir. Çünkü 413 ve 369'uncu maddeleri özelge uyarınca hareket eden mükelleflere ceza uygulanmasına engel teş-

kil etmekte olup vergi tarhiyatına engel bir hüküm bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

188, 238,315,333,339,365 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (çevrimiçi erişim) www.gib.gov.tr

Gerçek, Adnan (2004). Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği” **Yaklaşım** 135 (2004)

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 49 seri nolu, (çevrimiçi erişim) www.gib.gov.tr

T.C. Yasalar, (16.05.2005) **5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete

T.C. Yasalar, (06.01.1961) **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete

T.C. Yasalar, (10.01.1961) **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete

Tekin, Cem(2005). Sirkülerin Dava Konusu Edilebilirliği, **Yaklaşım**. 149, (2005)

