

315 SIRA NUMARALI VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Giriş:

Bağlayıcı vergisel düzenlemelerin uygulamada yarattığı sorunlar, çoğunlukla vergi idaresi tarafından yapılan idari düzenleme ve açıklamalarla giderilmeye çalışılmaktadır. Anayasal bir hüküm olan “*verginin yasallığı*” ekseninde, vergi hukununun asli ve bağlayıcı kaynaklarını Anayasa, Vergi Kanunları, Uluslararası Antlaşmalar, Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları ve diğer düzenleyici işlemler (yasalar çerçevesinde çıkarılan tüzükler ve yönetmelikler ile yasayla düzenleme yetkisi verilen konulardaki genel tebliğler) oluştururken; yardımcı kaynaklar olarak nitelendirilen kaynakları ise, açıklayıcı genel tebliğler, muktezalar, iç genelgeler, genel yazılar ve Bakan onayı şeklindeki idari düzenlemeler oluşturmaktadır.¹

Bu yönüyle bakıldığında, vergi hukukunun asli kaynakları yükümlüler ve vergi idaresi tarafından bağlayıcı nitelik taşımakta, yardımcı kaynakların çoğu ise idari hiyererşi içerisinde vergi idaresi bakımından bağlayıcı nitelik taşıırken, mükellefler bakımından bağlayıcı bulunmamaktadır. Yine bu kaynaklardan özeldeler (muktezalar) ise sadece görüş talep eden yükümlülere yönelik olarak verildiğinden diğer yükümlülere bağlamadığı gibi, vergi aslı bakımından da özelge sahibi yükümlünün durumuna etki etmemekte, sadece vergi cezası kesilmemesini sağlamaktadır.

Vergi idaresinin vergi uygulaması konusunda yükümlülülere vermiş olduğu yazılı görüşün doğru olmaması ve dolayısıyla yükümlülerin bu görüşe uygun davranarak yanlış yapması, “*kanunu bilmemek maazeret sayılmaz*” şeklindeki genel ceza ilkesine karşın, çoğu vergi sisteminde olduğu gibi, vergi sistemimizde de vergi cezası uygulanmayacak bir durum olarak değerlendirilmiş² ve ayrıca yükümlü adına yapılacak tarhiyatın “*uzlaşma*” konusu yapılmasının da önemli bir gerekçesi olarak sayılmıştır. Yani, vergi sistemimizde yükümlülerin “*yanılmış*” sayılarak ceza muhatabı olmamaları, esas olarak yetkili makamların

¹ Celal ÇELİK, Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Mayıs 2003

² Vergi Usul Kanunu md. 369 ve md.413

ilgili yükümlüye yazılı olarak yanlış açıklama ve görüş (mukteza, özelge) vermiş olması koşuluna bağlanmıştır.

Vergi sistemimizde yer alan “mukteza (özelge)” uygulamasına rağmen, vergi idaresi tarafından yayımlanan 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³ ile vergi hukukunun yardımcı kaynağı olarak “sirküler” şeklinde bir “araç” oluşturulmaya çalışılmıştır. Çalışmamızda öncelikle anılan tebliğle yapılan açıklamalara yer verildikten sonra, bu açıklamaların vergi ve yönetim hukuku çerçevesinde teknik olarak uygulanma şansı değerlendirilecektir.

1. 315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği İle Yapılan Açıklama:

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'yle yapılan düzenleme (açıklama) aşağıdaki gibidir:

“Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri" başlıklı 413 üncü maddesinde; "Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Yetkili makamlar yazı ile istenilecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.” hükmü yer almaktadır.

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 Müdürlüğü'nün www.gelirler.gov.tr internet adresinde yayımlanacaktır.

Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır.”

³ 30.04.2003 tarihli ve 25094 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan açıklamalardan görüleceği üzere;

-Bu tebliğ ile Vergi Usul Kanunu'nun 413 üncü maddesinde yer alan *"Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.*

Yetkili makamlar yazı ile istenilecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." hükmü esas esas alınarak, tamamen başvuru sahiplerine yönelik olarak ve başvurulmuş konuya münhasır olarak verilen "mukteza (özelge)" uygulaması geliştirilmiş,

- Bu açıklamayla, gerek daha önce tayin edilen muktezalardan özellik arz edenlerin periyodik olarak "sirküler" şeklinde ve gerekse ilk defa talep edilen muktazaların yine "sirküler" şeklinde Gelirler Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde yayımlanacağı/cevaplandırılacağı ifade edilmiş,

-Aynı açıklamaların sonucunda ise, durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve sirkülerlerde yapılan açıklamalar doğrultusunda uygulama yapan yükümlülükler adına Vergi Usul Kanunu'nun 413 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca, (vergi tarh edilse dahi) ceza kesilmeyeceği belirtilmiştir.

2. 315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği İle Yapılan Açıklamaların Değerlendirilmesi:

Vergi Dünyası Dergisinde daha önce yayınlanan bir çalışmamızda⁴ özelge uygulamasının yasal dayanakları, özelge vermeye yetkili makamlar, özelge süreci ve özelgelerin sonuçları başlıkları altında ayrıntılı açıklamalar yapıldıktan sonra, özelge uygulamasının değerlendirilmesinde, bu uygulamanın;

- Dayandığı mevzuatın yetersiz olduğu,
- Etkin olarak işletilemediği,
- Adil olmadığı ve eşitsizliğe sebebiyet verdiği,
- Vergi inceleme sürecinde, yönetimin bütünlüğü ilkesine ve idari hiyerarşiye aykırı sonuçlar doğurduğu vurgulanmıştır.

⁴ Azmi DEMİRCİ, Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Kasım 2002

Yine aynı çalışmamızda, yukarıda belirlenen olumsuz sonuçların giderilmesinin ise, yasal değişikliğe gidilmesi suretiyle;

-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 muhatapı olmamaları sağlandığı gibi, herhangi bir şekilde vergi tarhiyatına da muhatap olmamalarının sağlanmasıyla olanaklı olabileceği belirtilmiştir.

315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalar, ilk bakışta yukarıda ifade edilen çözüm önerileri ile benzerlik arz ediyor görünse de; çözüm önerilerinin dayanak noktasını oluşturan yasal değişiklik gerçekleştirilmediği için, tebliğde yer alan açıklamalar, yasal düzenlemelere aykırı hale gelmiş ve anılan tebliğ vergi ve yönetim hukukuyla çelişir nitelikler taşıdığı gibi, daha önce bu konuda yayımlanan 188 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini de zımnen işlemez hale getirerek, Gelir İdaresinin merkez örgütünün iş yükünü azaltma gerekçesine dayansa da, esasen bu iş yükünü artıracak bir yapı yaratmış ve özelge uygulamasının yarattığı sorunları gidermek bir yana, bu sorunların pekişmesine sebebiyet vererek çeşitli uygulama sorunlarının oluşmasına zemin hazırlamıştır.

2.1. 315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Uygun Değildir:

Daha önce işaret ettiğimiz üzere, 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile “*sirküler*” uygulamasına açıklık getirildikten sonra, durumu bu tebliğde belirlenen esaslara uygun olarak yayımlanan sirkülerlere uyan veya belirtilen sirkülerler doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, yükümlüler hakkında ceza kesilmeyecek durumlar Vergi Usul Kanunu’nun 369-374 üncü maddelerinde yanılma, pişmanlık ve ıslah, ölüm, mücbir sebepler ve zamanaşımı başlıkları ile düzenlenmiştir. Konumuz bakımından özellik arz eden “*yanılma*” hali Kanun’un 369 uncu maddesinde;

“Aşağıdaki hallerde vergi cezası kesilmez:

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2. Bir hükmün uygulanış tarzında yetkili makamların görüş ve kanaat değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.”

şeklinde hükme bağlandıktan sonra, yine aynı Kanun’un 413 üncü maddesinde, 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 düzenlenmiş ve bu suretle vergi mevzuatının uygulanmasında ortaya çıkan sorunlara 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.

Yapılan düzenlemeden görüleceği üzere, Vergi Usul Kanunu’nda ceza kesilmeyecek durumlardan birisi olarak tanımlanan “özelge (mukteza)” ye dayanan “yanılma” halinde yükümlü adına ceza uygulanmaması;

- Yükümlünün bizzat Maliye Bakanlığı veya Bakanlığın yetkili kıldığı makamlara, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından şüpheli ve tereddütlü bulunduğu hususlar hakkında yazılı olarak başvurusu ve,

- Yapılan başvuru sonucunda da, yetkili makamın yükümlünün bizzat kendisine yazılı olarak yanlış açıklama yapmış olması şartlarına bağlanmıştır.

Yasal tanımlamalara göre, özelgeler konu ve yükümlü itibariyle “kişiselleştirilmiş” idari açıklamalardır. Bu yönüyle, yetkili makamlar tarafından verilen özelgeler sadece açıklama talep eden yükümlüye ve onun açıklama talep ettiği konuya özel olup, diğer yükümlüler bakımından herhangi bir hüküm ifade etmemekte ve sonuçları diğer mükellefleri ilgilendirmemektedir. Yani, yasal düzenleme gereği, özelgede belirtilen hususlar sadece görüş talep eden mükellef için hukuki sonuç doğurur; diğer mükellefler için özelgede belirtilen vergisel durum veya işlem geçerli olsa bile, başka bir yükümlü adına verilen özelge gerekçe gösterilerek cezai sorumluluktan kurtulmak olanaklı değildir. Bu nedendir ki, özelgeler sadece, açıklama isteyen mükellefler için ve onların vergisel durumlarına yönelik olarak verilen “mükellefe özel” idari açıklamalardır.

Yasal düzenlemelerden çıkan sonuç bu şekilde olmasına karşın, herhangi bir yasal değişikliğe gidilmeksizin özelgelerin “sirküler” şeklinde “genelleştirilmesi” ve bütün yükümlüler bakımından geçerli hale getirilerek durumları sirkülerlerde açıklanan konuya uygun olan ve bu sirkülerlere göre işlem yapanlar hakkında cezai işlem yapılmayacağına açıklanması Vergi Usul Kanunu’nun 369 ve 413 üncü maddelerine aykırı düşmektedir. Diğer yandan, anılan tebliğde yer alan açıklamalar, Vergi

Usul Kanunu'nun Maliye Bakanlığı'na bu konuda vermiş olduğu yetkiye de dayanmamaktadır. Zira daha önce de belirttiğimiz üzere, Vergi Usul Kanunu'nda ceza kesilmeyecek durumlar 369-374 üncü maddelerde yanılma, pişmanlık ve ıslah, ölüm, mücbir sebepler ve zamanaşımı başlıkları ile sınırlanmış olup, gerek bu maddelerde ve gerekse Kanun'un diğer maddelerinde, Maliye Bakanlığı'na ceza kesilmeyecek halleri genişletme ve/veya belirleme anlamında herhangi bir yetki verilmemiştir.

Buna göre, 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaların vergi hukuku esaslarına göre değerlendirilmesinde ulaşılan sonuç, anılan tebliğ hükümlerinin Vergi Usul Kanun'un ilgili hükümlerine uygun olmadığı ve bu açıklamaların vergi inceleme elemanları bakımından bağlayıcı olmasını sağlayacak herhangi bir yasal dayanağın da bulunmadığı şeklindedir.

2.2. 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Yönetim Hukukuna Uygun Değildir:

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 12 nci maddesinde asli görevi “*Devletin gelir politikasını hazırlamak ve yürütmek*” olarak tanımlanan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında “*Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlamak ve uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap vermek*” de sayılmıştır.

315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, yukarıda yer verilen Kanun Hükmünde Kararname'nin ilgili hükümleriyle paralellik göstermesi nedeniyle ilk bakışta, yönetim hukukuyla uyumlu görünmektedir. Ancak, izleyen açıklamalarımızda, anılan tebliğ hükmünün yönetim hukukunun ilkeleriyle de uyumlu olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Şöyle ki; özelge sisteminin irdelendiği çalışmamızda⁵ ;

“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 tanımından⁶ 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

⁵ Azmi DEMİRCİ, a.g.e

⁶ Vergi Usul Kanunu 'nun 134 ncü maddesi

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”⁷ aksi istikamete dönmesine 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.”

şeklinde bir değerlendirme yapılmıştı.

315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan açıklamaları, yukarıda yer verilen değerlendirmenin ışığında irdelediğimizde karşımıza şu tablo çıkmaktadır:

Anılan Tebliğde belirlenen ve Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanacak sirkülerlerin “*yazılı bir idari görüş*” olarak kabul edilmesi durumunda, bu sirkülerlere göre işlem yapan veya durumları sirkülerlere uyan yükümlüler için;

- Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde çalıştırılan Gelirler Kontrolörleri ve bölge müdürlükleri, defterdarlıklar veya vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde çalıştırılan Vergi Denetmenleri ile vergi inceleme yetkisini haiz defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında müdür olarak görev yapanların cezai işlem talep edememeleri, idari hiyerarşi ve yönetimin bütünlüğü bakımından kabul edilebilir olmakla birlikte, anılan inceleme elemanlarının bu yükümlüler bakımından vergi tarhiyatı talep edebilmeleri yine özelge uygulamasında olduğu gibi “üstün yönetme görevi içinde bulunan ast üzerindeki hiyererşik denetiminin” aksi istikamete dönmesine sebebiyet vermektedir.

- Aynı yükümlüler için, doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı olarak görev yapan Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri tarafından “*ceza kesilmesini talep etmemelerini*” önermek ise idari hiyerarşiye aykırı olduğu gibi; teftiş (iç denetim) süreci esas alındığında, esasen belirtilen sirkülerlerin “*hukuka uygunluğunu*” ve “*yerindeliğini*”⁸ denetleyecek ve bu sirkülerlerdeki görüşü idari olarak eleştiri konusu yapabilecek birimlerin, sirkülerleri eleştirmesine rağmen yükümlü nezdinde cezai işlem talep etmemeleri şeklinde bir sonucu doğuracaktır ki, bu durumda oluşacak kamu zararının giderilip giderilmeyeceği veya

⁷ Prof. Dr. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, S Yayınları, Ankara 1983, sh.203

⁸ “Yönetimin işlem ve davranışlarının yalnızca hukuka uygun olması yetmez, bunların yerinde olması başka bir deyişle kamu hizmetlerinin iyi bir biçimde, kamuya yararlı olarak yürütülmesi de gerekir.” Prof. Dr. Şeref GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., sh.202

nasıl giderileceği ya da görüş açıklayan idareye bu konuda sorumluluk izafe edilip edilmeyeceği tartışması yaşanacaktır.

- Kaldı ki, ilgili tebliğde belirlenen sirküler uygulamasında da, aynen Vergi Usul Kanunu'nun 369 ve 413 üncü maddelerinde hükme bağlanan *“yetkili makamların görüşlerinin (özelgelerin) vergi incelemesi sürecinde yanlış olduğunun belirlenmesi”* öngörüsüne dayanıldığı ve vergi denetim birimlerinin görüş ve önerilerinin alınmasına yer verilmediği için, sirkülerlere uygun işlem yapan veya durumları sirkülerlerdeki açıklamalara uyan mükelleflerin sadece cezaya muhatap olmadıkları ve dolayısıyla bu sirkülerlere uygun işlem yapsalar dahi vergi tarhiyatına muhatap olacakları açıklandığı için, anılan tebliğde yer alan açıklamalar Anayasanın 123 üncü maddesinde hükme bağlanan *“yönetimin bütünlüğü ilkesi”*⁹ne uygun bulunmamaktadır.

. Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan açıklamalarla, *“özelge sisteminin”* idari hiyerarşide yarattığı sorunlar bu defa *“sirküler sistemine”* taşınmış ve ayrıca bu açıklamalarda yönetim hukukunun temel kavramlarından olan *“yönetimsel denetim”* ve *“hiyerarşik denetim”* ilkeleri ile Anayasa'nın düzenlediği *“yönetimin bütünlüğü”* ilkesi ihmal edilmiştir.

2.3. 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Uygulama Sorunlarına Sebebiyet Verecektir:

Öncelikle belirtmek gerekir ki, anılan tebliğ ile getirilmeye çalışılan sirküler sistemiyle, özelge (mukteza) uygulamasına son verilmemekte; her iki uygulamanın bir arada yürütülmesi öngörülmektedir. Bu durum, sorunların çözümünde hangi aracın kullanılacağı yönünde bir karar almayı gerektirdiği gibi, daha önce verilmiş olan özelgelerden hangilerinin sirküler halinde yayımlanacağı şeklinde bir tercihi de gerektirmektedir. Anılan tebliğ hükmüne göre bu kararlar gelir idaresinin merkez örgütü tarafından alınacaktır.

Diğer yandan, belirtilen tebliğ hükmünde *“Bakanlığımızca, yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebilecektir.”* şeklinde bir ifade kullanılmak suretiyle, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 15 ve ek 16 ncı maddeler ile defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıklarına yetki alanlarıyla ilgili olarak verdiği *“vergilendirme ile ilgili soruları cevaplandırma”* görevi tamamen gelir idaresinin merkez örgütüne kaydırılmakta ve bu yaklaşımla 188 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁰ ile merkezden defterdalıklara devredilen özelge verme yetkisi zımnen geri alınmaktadır. Zira, 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu şekilde bir açıklama yapıldıktan sonra; 188 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan;

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

⁹ T.C. Anayasası md.123/1 ;” İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.”

¹⁰ 20 .12.1988 tarih ve 20025 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

-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, şeklindeki düzenlemelerin anlam ve işlerliği kalmamıştır.

315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği şekilde, sirkülerle açıklanan hususlar hakkındaki özelge taleplerinin geri çevrilmesi durumunda merkezi gelir idaresinin iş yükü azalacak olsa da; yukarıda belirtilen hususlar tebliğde vurgulanan merkezi idarenin iş yükünün azalmasına değil, bilakis bu iş yükünün ve yoğunluğun artmasına neden olacak ve eski düzenin devamı olarak, asli görevi "*Devletin gelir politikasının hazırlanması ve uygulanması*" olan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün iş yoğunluğunun neredeyse tamamına yakın kısmının "*yükümlülerin tereddütlerine özelge ve sirküler ile cevap verilmesi*"nden ibaret olmasını sağlayacaktır.

Diğer yandan, anılan tebliğ hükmüyle yükümlülerin özelge (mukteza) taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebileceği şeklinde bir açıklama yapılmasına rağmen, özelgeler konusunda uygulamada yaşanan sorunların herhangi birisine cevap olabilecek çözüm önerisi sunulmamış ve özelge taleplerine yanıt olarak yayımlanan sirkülerlerin de bu çerçevede oluşturacağı sorunlar için herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Örneğin, 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;

-Yükümlü olmadığı halde vergi sorumlusu ve ceza muhatabı olabilecek gerçek ve tüzel kişilerin özelge talebinde bulunup bulunamayacakları,

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

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

-Nezinde vergi incelemesine başlanılan yükümlülerin inceleme sürecinde özelge talebinde bulunup bulunmayacakları; bu yükümlülerin sözkonusu taleplerinin yetkili makamlarca değerlendirmeye alınıp alınmayacağı; vergi incelemesine başlandıktan sonra, bu mükelleflere özelge verildiğinde veya aynı mükelleflerin sorusuna yanıt olarak sirküler yayımlandığında hukuki değerinin ne olacağı,

-Özelge taleplerinin yetkili makamlarca hangi sürede özelge ya da sirküler biçiminde cevaplandırılacağı, belli sürede cevaplandırılmaması halinde hangi işlemlerin yapılacağı,

-Mükellefiyet bilgileri dışında, bilgi istenilen olay veya konu hakkındaki açık ve somut bilgilerle birlikte özelge ya da sirkülere 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, özelgeyi veren veya sirküleri yayımlayan makam veya üst makamın daha sonra özelgeyi/sirküleri değiştirmesi halinde, yeni bir idari açıklamayla düzeltmenin nasıl yapılacağı ve düzeltmenin nasıl sonuçlanacağı,

-Özelgelerin/sirkülerlerin mevzuata ve daha önce verilen Bakanlık görüşlerine uygun olarak verilmesi/yayımlanması beklenmekle birlikte, açık olarak mevzuata ve Bakanlık görüşlerine aykırı özelge veren/sirküler yayımlayan makamların herhangi bir şekilde sorumlu olup olmadıkları, konularında herhangi bir belirleme ve açıklama içermemektedir.

Ayrıca, 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde konu ve yükümlü itibarıyla tamamen “*kişisel*” nitelik taşıyan özelgelerin “*genelleştirilmesi*” suretiyle sirküler üretiminin de öngörülmüş olması; durumu bu sirkülerlere uyan her mükellefin ceza muhatabı olmaması için ilgili sirkülerden haberdar olmasını gerektirdiği gibi, kendi durumunun veya yaptığı işlemin bu sirkülerlerdeki açıklamalarla uyumlu olduğunun tespit ya da ispatını da gerektirmektedir. Vergi inceleme sürecinde, bu şekildeki bir uyumun ispatı ya da tespiti ise, yükümlüler ile denetim elemanları arasındaki görüş farklılığının muhtemel ilk basamağı olacaktır.

3. Sonuç:

Kanun koyucu vergi uygulamasında yükümlüler yanında vergi idaresinin de hata yapabileceğini öngörerek, yetkili makamların yükümlünün kendisine yazılı olarak yanlış görüş (özelge) bildirmesi durumunda, bu görüşe uygun işlem yapan yükümlü adına ceza uygulanmayacağını Vergi Usul Kanunu’nun 369 ve 413 üncü maddelerinde hükme bağlamıştır. Belirtilen madde hükümlerinde ve Kanun’un diğer maddelerinde, Maliye Bakanlığı’na ceza kesilmeyecek durumları belirleme ve Kanunen belirlenmiş ceza kesilmeyecek durumları genişletme konusunda herhangi bir yetki verilmemişken; 315 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde Gelirler Genel Müdürlüğü’nün internet sitesinde yayınlanan “*sirkülerlere*” uygun işlem yapan ya da durumları bu sirkülerlere uyan yükümlülüler hakkında cezai işlem yapılmayacağı açıklanmıştır.

Bu açıklamaların diğer bir sonucu ise, aynen özelge uygulamasında olduğu gibi, tebliğde belirtilen sirkülerlerin bağlayıcı düzenlemelere uygun olmadığına vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemesi sürecinde iddia olunarak, sirkülerlere uygun işlem yapan yükümlüler adına vergi tarhiyatı yapılmasına imkan sağlamasıdır. Belirtilen yapı

yönetim hukukuna uygun düşmediği gibi, gerek idari düzeyde gerekse vergi inceleme sürecinde çeşitli sorunlara sebebiyet verecek niteliktedir. Belirtilen sorunların aşılması bakımından;

-Bu şekildeki bir açıklama ya da düzenlemenin hukuken geçerli olabilmesi için yasal değişiklik yapılması,

-Özelge uygulamasında yaşanan sorunların, sirküler uygulamasına da taşınmaması için, sirküler uygulamasının bireysel başvuru ve sorunlara cevap olmaktan çıkarılarak, genel sorunları karşılayacak bir yapı içerisinde düzenlenmesi,

-Ayrıca, yukarıda önerilen yapı içerisinde Gelir İdaresi tarafından yayımlanacak sirkülerlerin hazırlanma aşamasına vergi denetimiyle görevli bütün birimlerin katılmasının sağlanması ve bu sirkülerlerin yayımından önce Maliye Bakanlığı'nın üst denetim birimlerinden (Hesap Uzmanları Kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu'ndan ya da anılan Kurulların oluşturacağı ortak bir birimden) uygun görüş alınması suretiyle, durumları yayımlanan sirkülerlere uyan veya bu sirkülerlerde belirlenen esaslara göre işlem yapan yükümlülerin cezaya muhatap tutulmamalarının sağlanması yanında, vergi tarhiyatı ve diğer mali külfetlere de (gecikme faizi vb) muhatap olmamalarını sağlayacak yönde yasal ve idari düzenlemelerin yapılması gerekli görülmektedir.