

VERGİ HUKUKUNUN YARDIMCI KAYNAĞI OLARAK İDARİ DÜZENLEMELER

CELAL ÇELİK

Baş Hesap Uzmanı

Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Başkanı

(VERGİ DÜNYASI/MAYIS-2003)

Giriş

Anayasamızın 173. maddesinde “vergi ancak kanunla konulur ve kanunla kaldırılır” şeklindeki düzenlemeye rağmen (vergide kanunilik ilkesi) vergiyle ilgili pek çok konuda idari düzenlemeler yapılmaktadır. Esasen idari düzenlemeler yapılmasında bir zorunluluktur.

Hukukun kaynakları deyimi ile hukuk kurallarını oluşturan ve geliştiren yol ve yöntemler anlaşılır. Kaynakların uyulması zorunlu olanlarına (yasa, tüzük, yönetmelik gibi) bağlayıcı (asli) kaynak, bağlayıcı niteliği olmayanlara ise yardımcı kaynak denir.¹

Vergi hukukunun yeni norm koyan asli kaynakları, anayasa, vergi kanunları, uluslararası antlaşmalar, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları, Danıştay içtihadı birleştirme kararları ve diğer düzenleyici işlemlerden (yasalar çerçevesinde çıkarılan tüzükler ve yönetmelikler) ibarettir.² Asli kaynakların ortak özelliği yeni norm koyması ve uygulanması açısından yargıyı, mükellefleri ve idariyi bağlamasıdır. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde, Maliye Bakanlığı’na düzenleme yapma yetkisi veren açık bir yasa hükmüne dayanılarak çıkartılan genel tebliğlerin de asli kaynaklar arasında değerlendirilmesi gerekir.

Vergi hukukunda idari düzenlemeler daha çok genel tebliğ, mukteza (özelge), iç genelge, genel yazı şeklinde olmakla birlikte tüzük, yönetmelik, genelge, bakan onayı vb. şeklindeki uygulamalara da rastlanabilmektedir.

Bu yazıda söz konusu idari düzenlemeler hukuka uygunluk açısından ele alınmış, konuyla ilgili eleştirilerimize ve önerilerimize yazının ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

I- İdari Düzenlemelerin ve Uygulamaların Mahiyeti :

Anayasamıza göre vergi hukukunun ana kaynakları yasalar olmakla birlikte, Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı hukuki düzenlemeler yapabilmektedir. 178 sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname ile vergi kanunlarının uygulanması görevi Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’ne verilmiştir.³ Gelirler Genel Müdürlüğü, bu görevini ifa ederken değişik isimlerde düzenleme yapma yoluna gitmektedir. Maliye Bakanlığı’nın yapmış olduğu hukuki düzenlemeler çoğu kez vergi hukukunun ikincil (tali, yardımcı) kaynağı olarak kabul edilmektedir. Hukukta ikincil kaynakların ortak özelliği yeni norm koymaması, açıklayıcı, uygulama biçimini gösterici, uyarıcı nitelikte olmasıdır. Söz konusu işlemler hukuk düzenine yeni bir şey getirmedikleri, bireylerin öznel haklarını ihlal etmedikleri sürece idari işlem sayılmazlar. Bunun sonucu

olarak da dava konusu olmazlar.⁴ İdari düzenlemeler Danıştay'da iptal davasına konu edilebilmektedir.

Vergi hukukunun ikincil kaynakları olarak kabul edilen hukuki düzenlemelerin belli başlı olanları aşağıdaki gibidir.

Genel Tebliğler: Uygulamayı yönlendiren en önemli Bakanlık düzenlemesidir. Vergi kanunlarının uygulamasını açıklamak için çıkarılan genel tebliğler, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmakta ve Maliye Bakanı'nın imzası ile Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmektedir. Maliye Bakanlığı, bazen vergi kanunlarının kendisine verdiği yetkiyi kullanarak, bazen de böyle özel bir yetki olmaksızın genel tebliğ çıkarabilmektedir. Bakanlık genel tebliğ çıkarırken hiç kuşkusuz üst hukuk kurallarına uygun hareket etmek zorundadır. Diğer bir ifade ile bir tebliğ mutlak surette Anayasaya, vergi kanununa, uluslararası antlaşmaya veya konuyla ilgili Bakanlar Kurulu kararına uygun olmalıdır. Ancak bakanlık tarafından çıkarılan genel tebliğlerin zaman zaman hukuka aykırı olduğu, bakanlığın yetkisini aştığı gibi savlar ileri sürülebilmekte, tebliğler Danıştay'da iptal davasına konu edilebilmektedir. Genel tebliğler "düzenleyici" ve "açıklayıcı" genel tebliğler olarak ikiye ayrılabilir. Düzenleyici genel tebliğlerle ilgili olarak yasanın Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu bir açık yetki söz konusudur. "Açıklayıcı" genel tebliğler vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer almakta olup bu mahiyetteki genel tebliğleri, tüm mükelleflere verilmiş genel bir mukteza gibi değerlendirmek gerekir.

İç Genelgeler: Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan iç genelgeler maliye teşkilatının işleyişine yönelik hükümler içerir. İç genelgelerle uygulama birliği sağlanmaya çalışılır. İç genelgeler genel müdür, genel müdür yardımcısı veya daire başkanı tarafından imzalanır.

Bakan Onayları: Yasal ifadesi zayıf olan bazı tereddütlü hususlarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'ndan onay alınmak suretiyle uygulamaya yön verilebilmektedir. Bakan onayları genellikle kamuoyuna açıklanmaz. Bakan onayları ile (genel müdürlüğe bağlı olmayan) doğrudan Bakan'a bağlı olan denetim birimlerinin de Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun da standart uygulamaya bağlı olması sağlanır.

Muktezalar (Özelgeler): Yukarıdaki düzenlemelerin dışında Vergi Usul Kanunu 413. maddesi⁵ uyarınca mükelleflerin talebi üzerine özelgeler (muktezalar) yetkili makamlar tarafından mükelleflere verilebilmektedir. Özelgeler, mükellefleri ileride cezaya maruz kalmaktan kurtarır. Özelgelerin denetim elemanlarını, idareyi ve mükellefleri bağlama vasfı yoktur.

— Özelgeler prensip olarak bir mükellefe verilir ve olayına özgüdür. Uygulamada bir de meslek örgütlerine verilen genel yazı mahiyetinde özelgeler görülmektedir. Bu yazıların meslek örgütü mensuplarını cezadan kurtarıp kurtarmayacağı tartışmalıdır. Örneğin bankalarla ilgili olarak tek tek ilgili bankalara yazı yazmak yerine, doğrudan doğruya Bankalar Birliği'ne yazı yazılabilmektedir. Danıştay 7. Dairesi bir kararında Bankalar Birliği Genel Sekreterliğine yönelik olarak verilen bir özelgenin tarhiyata muhatap bankayı cezadan kurtaracağına hükmedilmiştir.⁶

— Muktezalar olayına özgüdür. Diğer mükellefleri, denetim elemanlarını ve idareyi bağlamaz. Şayet aksine bir yorum yapılırsa da "özelgelerin aleyhine rapor yazılamaz"

şeklinde bir görüş ileri sürülürse, bunun anlamı idari işlemleri yargısal denetimin dışına çıkarmaktır. Mükteza makamı, çoğu kez konuya bir inceleme elemanı kadar nüfuz edememektedir. Bundan dolayı müktezaların incelemeler marifetiyle yargı denetimine götürülebilmesi imkanı hukuk sistemimizin gelişmesine katkıda bulunmaktadır.

— Muktezalar çoğu kez gizli tutulmakta, bakanlık tarafından resmi olarak açıklanmamaktadır. Bazı özelgeler Maliye Bakanlığı'nın resmi dergisi olan Tebliğler Dergisi'nde mükellef adı gizlenerek yayımlanmaktadır. Özelgelerin bir çoğunun gizli tutulması gelir idaresi genelinde çelişkili ve hatalı uygulamalara yol açabilmektedir.

— Aynı konuyla ilgili olarak birbirinden bütünüyle farklı özelgelere uygulamada rastlanabilmektedir. Örneğin aynı mükellefe kısa aralıklarla birbiriyle taban tabana zıt özelgeler verilebilirken, benzeri koşulları taşıyan başka bir mükellefe farklı görüşleri içeren özelgeler verilebilmektedir.

— Muktezalar merkezde Gelirler Genel Müdürü, Gelirler Genel Müdür Yardımcısı, Daire Başkanı taşrada, Defterdar, Defterdar Yardımcısı ve Vergi Dairesi Başkanı7 imzasıyla mükelleflere verilebilmektedir.

— Vergi dairesi başkanlarının verdiği özelgeler defterdarlık ve merkez, defterdarlıkların verdiği özelgeler merkez tarafından denetlenmekte, merkezin verdiği özelgeler ise herhangi bir denetime tabi tutulmamaktadır.

— Zaman zaman mükelleflerin özelge taleplerine geç cevap verilmesi mükellefler açısından sıkıntı yaratabilmektedir.

— Özelgelerin denetim elemanlarını ve idareyi bağliyor olmaması, mükellefler açısından belirsizliğe yol açabilmektedir. Belirsizliğin önüne geçebilmek için ya Bakanlık özelge verme uygulamasından vaz geçmeli, ya da vermiş olduğu özelgeleri en başından itibaren denetim birimleriyle paylaşmalıdır.

— Muktezalarla kanuni boşluk doldurmak mümkün değildir.

II- İdari Görüşlerin Yargı Denetimine Götürülmesi

A- Mükellef Tarafından İdari Görüşlerin Yargıya İntikali

İdare hukukunda işleme taraf olan iki kişiden birisi vergi idaresi iken diğer taraf mükellef veya vergi sorumlusudur. İdari görüşe uygun olarak idare bir işlem (örneğin tarhiyat işlemi) yapmışsa mükellef bu işlemin aleyhine dava açabilir. Yok eğer idare bir işlem yapmamış, sadece genel tebliğ veya özelge vb. şekilde görüş açıklamışsa, mükellef bu görüşü de ihtirazi kayıtla beyanname verme suretiyle yargıya götürebilir.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan genel tebliğlerin iptali için açılan davalar iki durumda söz konusu olabilmektedir. Birincisi, genel tebliğ hükümleri uygulanarak mükellefe bir tarhiyat yapılması ve mükellefin hem bu tarhiyatın hem de tarhiyatın dayanağı olan genel tebliğin iptalini istemesi, ikincisi ise mükellefe herhangi bir tarhiyat yapılmamış olmasına rağmen, menfaati ihlal olan mükellefin yayımlanan genel tebliğin yasaya aykırılığını ileri sürerek iptalini istemesi şeklinde olmaktadır. Bilindiği üzere Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1/d bendinde, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakanlıkların düzenleyici işlemlerine karşı açılacak iptal davalarını çözümleyeceği hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle

de belirtilen her iki durumda da yargı yeri Danıştay'dır. Sadece genel düzenleyici işleme dayanılarak yapılacak tarhiyata ise vergi mahkemelerine dava açılacağı ise tabiidir.

Mükellefler iptalini istedikleri genel tebliğler hakkında yürütmenin durdurulması talebinde de bulunabilirler.

İptal davasının açılması halinde Danıştay, genel tebliğin hukuka uygunluğunu yetki, şekil, sebep, konu ve maksat bakımlarından yapacağı yargısal denetim ile tespit edecektir.⁸

Örneğin, Danıştay Dördüncü Daire, 67 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin bir paragrafını yasalarda Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi veren herhangi bir madde bulunmadığı, yapılan düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptal etmiş ve bu karar Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından onanmıştır.⁹

B- İdari Düzenlemelerde Devlet Aleyhine Yapılan Hataların Düzeltilebilmesi Sorunu

Genel kural idarenin yapmış olduğu işlemlerin yargı denetiminden geçmesidir. Ancak Danıştay ve vergi mahkemeleri idari işlemlerin kendilerine intikal etmesi halinde devreye girmekte ve idari işlemi iptal edebilmektedir. Bu nedenle çoğu kez idari işlemlerin yargıya intikali, idare tarafından yapılan bir işlemin mükellefin aleyhine olması halinde geçerlidir. İdari yargıda kural olarak ancak devletle ilişkide bulunan kişiler davacı olmaktadır. Sonuçta, bir genel tebliğde devletin aleyhine hukuk ihlali varsa bu işlemin çoğu kez yargıya taşınması mümkün olmamaktadır. Çünkü bu uygulamayı yargıya taşınması gereken mükellef tarafı devlet aleyhine (veya mükellef lehine) yapılan hatadan memnundur. Hiç kimse lehine olan bir uygulama ile ilgili olarak yargıya gitmez.

Türk hukuk sisteminde idarenin davacı olduğu durumlar istisnaidir. Prensip olarak idare düzenleme veya uygulama yapar, mükellefler de bu işlemleri yargıya intikal ettirir. Yargı da nihai kararı verir ve idare bu kararları uygular. Eğer idare mükellefin aleyhine bir işlem tesis ederse bu yargı kararının sonucunda düzeltilir. Esasen hukuk devletinin gereği de budur. Ancak idare görüş bildirirken veya düzenleme yaparken devletin aleyhine yaparsa durum ne olacaktır? İdare hataen veya güçlü baskı gruplarının etkisinde kalarak yasayla yapılması gereken bir düzenlemeyi genel tebliği ile yaparsa durum ne olacaktır? 10 Devlet aleyhine olarak verilen hatalı idari görüşlerin (genel tebliğ, özelge vb.) düzeltilmesinde karşılaşılabilecek olası çözümler aşağıdaki gibidir.

— Hemen akla gelen ilk çözüm yolu idarenin yaptığı işlemi, yeni bir idari işlem ile geri almasıdır. Ancak bu çoğu kez mümkün olmamaktadır. Çünkü görüş veren makam geri adım atmamakta ve kendi görüşünün doğru olduğunda ısrar edebilmektedir.

— İnceleme elemanları verilen idari görüşün aleyhine rapor yazabilirler. Söz konusu rapora muhatap olan mükellef, tarhiyata karşı açacağı dava vasıtasıyla konuyu yargıya intikal ettirebilir. Uygulamada genel tebliğ şeklindeki idari görüşlere karşı genellikle rapor yazılmazken, muktezalar (özelgeler) aleyhine rapor yazılabilmektedir. Konuyla ilgili olarak önceden verilmiş bir idari görüşün bulunması halinde mükellefe ceza uygulanmaz.(VUK md. 369, 413/3).

— Verilen idari görüşlerle ilgili olarak tüm bakanlık teşkilatının bağlı olduğunun kabul edilmesi halinde, teknik olarak devlet aleyhine yapılan hatalarla ilgili yargı yolu kapanmaktadır. Çünkü idarenin içerisinde herhangi bir birim kendi aleyhine dava açamaz.

Devlet aleyhine yapılan hatalı bir idari işlemin yargı denetimi dışında tutularak ancak başka bir idari işlemle yürürlükten kaldırılabilmesi gerçeği, hukuk sistemimizdeki ciddi bir zafiyettir. Bu eksikliği gidermenin bir yolu idarede oto denetimi ve uygulama birliğini sağlayacak bir organ kurulmalıdır. Bu denetim organı, gelir idarisinin idari görüşlerini ve düzenlemelerini hukuka uygunluk yönünden denetleyecek mahiyette olmalı ve hatalı düzenlemeleri iptal etme yetkisine sahip olmalıdır. Bu birim süratle bakanlık içerisindeki uygulama birliğini sağlar, hatalı genel tebliğlerin ve özelgelerin uygulanmasına engel olur. Vergicilikte sürat önemlidir. Bu nedenle, bu birimin fonksiyonu, özelge vermek veya genelge çıkarmak şeklinde olmamalı, verilen idari görüşleri (genel tebliği, özelge, iç genelge vb.) denetlemek şeklinde olmalıdır. Komisyon, inceleme elemanları, Bakanlık merkez ve taşra teşkilatına bağlı birimlerden gelen başvurular üzerine idari düzenlemeleri tıpkı bir mahkeme gibi çalışarak süratle çözmelidir.

III- Sonuç ve Çözüm Önerileri:

Kanunilik ilkesinin geçerli olduğu vergi hukukunda, idari görüş verilmesi veya geniş anlamda idari yorum yapılması bir zorunluluktur. Öte yandan açıklanan idari görüşlerin ve yapılan idari düzenlemelerin üst hukuk kurallarına (Anayasa, yasa, uluslararası antlaşma, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararı, Danıştay içtihadı birleştirme kurulu kararı) uygun olması gerekir. Ancak günümüzde çok sayıda vergi kanunu bulunması, işlemlerin oldukça karmaşık bir hal alması uygulama güçlüklerini ve hatalı uygulamalara yol açabilmektedir. Bu nedenle idari görüşler ve idari düzenlemelerle ilgili olarak sistemde bazı değişiklikler yapmakta fayda vardır.

— Mevcut özelge verme sistemi kaldırılarak, tip özelge verme yöntemine geçilmelidir. Verilen özelgeler kanun sistematigi esas alınarak tasnif edilmeli ve mükellef isimleri gizleyerek kamuoyuna açıklamalıdır. Mükellefler, bizzat özelge almasalar dahi tip özelgeye uygun hareket etmeleri halinde cezaya muhatap tutulmamalıdır.

— Bakanlık özelgeleri tasnif edilerek ve mükellef kimlik bilgileri gizlenerek internet aracılığı ile açıklanmalıdır.

— Bakanlık içerisinde üst düzeyde daimi bir komisyon kurulmalıdır. Bu komisyon konusunda uzman maliyecilerin ağırlıkta olduğu, ancak içinde hukukçuların da bulunduğu çok kalabalık olmayan (örneğin 9-11 kişi) sürekli bir yapıda kurulmalıdır. Komisyon üyelerinin esas işi komisyon üyeliği olmalı, komisyon görevi ek bir iş gibi algılanmamalıdır. Bu komisyonun görevi yapılan idari düzenlemelerin vergi yasalarına uygunluğunu denetlemek şeklinde olmalıdır. Komisyon inceleme elemanları, Bakanlık merkez ve taşra teşkilatına bağlı birimlerden gelen başvurular üzerine idari düzenlemeleri tıpkı bir mahkeme gibi çalışarak süratle çözmelidir.

— Şayet Bakanlık bünyesinde komisyon kurulmazsa, inceleme elemanlarına ve vergi dairelerine genel tebliğlere karşı rapor yazma veya Danıştay'da iptal davası açma hakkı tanınmalıdır. Vergi hukukunda nihai yorumu yargının yaptığı, son sözü Danıştay'ın söylediği unutulmamalıdır.

— Bakan onayı vb. uygulamalara son verilmeli, prensip itibariyle idarenin görüşü genel tebliğlerle mükelleflere açıklanmalıdır.

— Genel tebliğlerdeki klasik sistem değiştirilmelidir. Tebliğler yasa maddeleri esas alınarak numaralandırılmalıdır. Böylece mükellefler daha kolay bir şekilde idarenin görüşüne sahip olabilecek, uygulamada karşılaşılan sorunlar ise en aza indirilecektir.