

ÖZELGE (MUKTEZA) KAVRAMI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Murat YILDIZ

Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ:

Gelişmekte olan ülkelerin temel sorunlarından biri mevcut hukuk sistemlerinin, ekonomik hayatta meydana gelen hızlı değişimler karşısında yetersiz kalması ve çabucak yakalamakta güçlük çekmesidir. Bu nedenle, hukuk kuralları ekonomik hayattaki değişimlerin önünde gitmesi gerekirken, ancak ihtiyaç doğduğunda değiştirilmekte, bu değişim sırasında geçen süreçte de bir takım hukuksal boşluklar oluşmaktadır. Yeni kanun yapmanın güçlüğü ve uzun zaman gerektirmesi gibi nedenlerle mevzuatta oluşan boşluklar, mali hukukta mevcut kanunların verdikleri yetkiye istinaden çıkarılan ve yardımcı kaynaklar olan genel tebliğ, iç genelge, genel yazı, muktezalar ile örnek yargı kararlarıyla doldurulmaya çalışılmaktadır.

Yazmanın konusunu da vergi hukukunun yardımcı kaynaklarından olan ve "Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığı'nca yetki verilen makamlarca, mükelleflere vergi uygulaması bakımından sorunlu ve tereddüte düşükleri konular hakkında verilen yazılı izahatlar olarak" kısaca tanımlayabileceğimiz özelge (mukteza) kavramı oluşturmaktadır.

II- MUKTEZA (ÖZELGE) KAVRAMI:

Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde; "Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kişileri ma-

makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından mühim ve te reddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler." denilmektedir. Aynı maddenin izleyen fıkrasında ise; "Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahat en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler" hükmü yer almaktadır.

Bu madde çerçevesinde istenilen ve verilen izahatlar, vergi uygulamasında önceleri arapça kökenli bir sözcük olan "mukteza" olarak adlandırılırken, son zamanlarda bu sözcüğün Türkçe karşılığı olan "özelge" sözcüğü yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bizde yazımın izleyen bölümlerinde özelge tabirini kullanacağız.

III- ÖZELGE VERMEYE YETKİLİ MAKAMLAR:

Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinin verdiği yetkiyi kullanarak özelge verme yetkisini 20.12.1998 Tarih ve 188 Sayılı No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Defterdarlıklara devretmiştir.

Ayrıca Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 7.5.1998 Tarih ve 17076 sayılı bir yazısında; "513 Sayılı kanun Hükmünde Kararnamenin 15'inci Ek Maddesinde Vergi Dairesi Başkanlıklarının doğrudan doğruya Defterdar'a bağlı oldukları, gelir müdürlüklerine verilen görev ve yetkileri kullanabileceklerinin hüküm altına alınması ve gelir müdürlüklerinin görevlerinden birinde il ve bağlı ilçelerde vergilendirme ile ilgili sorular defterdar adına cevaplandırmak olduğu belirtilmiştir. Ayrıca aynı Kararnamenin Ek 14'üncü maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yayınlanan "Vergi Daireleri Kurulu ve Görev Yönetmeliği"nin 16'ncü maddesinin (n) bendinde de; "vergi dairesi yetki alanı ve işgal konusu ile sınırlı olmak üzere sorular cevaplandırmak vergi dairesi başkanlarının görevleri arasında sayılmaktadır" ifadesiyle vergi dairesi başkanlıklarında kendi dairelerinin yetki alanı ve işgal konusu ile sınırlı olmak üzere; Kanunlar, Genel Tebliğler, çeşitli genelgeler, genel yazılar ve Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi verme yetkisinin varlığı ortaya konulmuştur.

IV - ÖZELGE İSTEMEDE USUL:

Mükellefler, mali konularda yetkili makamlardan bilgi isterken aşağıdaki esaslara uymalıdır.

1. Mükellefler, Bakanlıktan değil doğrudan bağlı buldukları defterdarlık veya vergi dairesi başkanlıklarından bilgi isteyecekler, defterdarlıkça verilen cevap yetersiz görülürse Bakanlıktan, vergi dairesi başkanlıklarınca

verilecek cevap yetersiz bulunursa ise başkanlığın bağlı olduğu defterdarlıktan görüş alınmasıyla, ilk müracat edilen yetkili makama ikinci bir müracatta bulunabileceklerdir.

2- Özelge talebine yönelik yazılan dilekçede müphem veya tereddüt edilen husus, ayrıntılı olarak açıklanmalı, yetersiz açıklama nedeniyle yeni yazılmaları ve gereksiz zaman kaybına yol açılmamalıdır.

3- Alınacak özelgedeki görüş belli bir zaman diliminde kullanılması gereken bir uygulamayı içeriyorsa, (Örneğin; yıl sonu değerlendirme işleminde 31 Aralık Tarihinden makul bir süre önce) özelge talebi bu süre dikkate alınarak yapılmalıdır.

4- Kanun ve Tebliğler yeterince araştırılmadan özelge isteminde bulunulmamalı, özelge talebinde bulunulan kanunun "müphem ve tereddütü mücip olması" gerektiği unutulmamalıdır. Kanun veya Tebliğlerde açıkça hüküm altına alınmış bir konu için özelge isteminin, hem mükellef hem de idare açısından gereksiz bürokratik işlemlere ve zaman kaybına yol açacağı açıktır.

V - ÖZELGENİN DOĞURDUĞU SONUÇLAR:

Vergi Usul Kanunu'nun "Yanılma" başlıklı 369'uncu maddesinin birinci fıkrasında "yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanıtı izahat vermesi halinde vergi cezası kesilemeyeceği" hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı Kanunun 413'üncü maddesinin son fıkrası hükmünde de "Alacaklar cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyeceği" belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere özelgeler, mükellefler açısından belirli bir nitelik taşımazken, ceza uygulaması açısından idare için belirleyicidir. Ancak bu hükmün sadece, özelgenin yetkili makamlarca yazılı olarak verilmesiyle ve kendine özelge verilen mükellefle sınırlı uygulanacağı unutulmamalıdır.

VI- ÖZELGE UYGULAMASINA YÖNELİK ELEŞTİREL VE UYGULAMALAR:

1- Özelgeler; uygulamada birlik sağlanabilmesi açısından tek merkezden verilmelidir. Mevcut uygulamada defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları birbirlerinden bağımsız bir şekilde özelge vermekte, bunu sonucunda da aynı veya benzer konularda çok farklı özelgeler verilebilmektedir.

2- Defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıklarınca Maliye Bakanlı›na gönderilen özeldeler bilgisayar ortamına kaydedilerek, ayrıntılı bir s›n›flandırmaya tabi tutulmalı ve bu s›n›flandırma sonucunda hem benzer konularda, Bakanlı›nın görüşü olarak aynı yönde özeldelerin verilmesi sağlanmalı ve hem de genel kabul görmüş bu görüşe aykırı olarak verilen özeldelerin düzeltilmesi yoluna gidilmelidir.

3- Verilen özeldeler diğer mükelleflerin ve vergi idaresinin bilgilendirilmesi amacıyla mutlaka yayınlanmalıdır. Bu amaçla son zamanlarda “Maliye Bakanlı›› Tebliğler Dergisi”nde örnek özeldelerin yayınlanması olumlu bir gelişme olup, bu uygulamanın yaygınlaşarak sürmesi gerektiğini düşünürüz. Vergi Usul Kanunu’nun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri gözetenilerek yapılarak böyle bir yayın, benzer konularda birbirine paralel ve doğru görüş içeren özeldelerin verilmesini de sağlayacağı düşününcesindeyiz.

4- Gerekli hukuksal düzenlemeler yapıldıktan sonra aynı veya benzer konularda müstekar hale gelmiş özeldelerin (yargıdaki içtihat birleştirme kararlarının benzer bir şekilde) Bakanlıkta oluşturulacak bir kurulca değerlendirilerek, Bakanlık görüşü olarak yayınlanması ve bunun sonuçlarından sadece kendisine özelge verilen mükellefin değil, tüm mükelleflerin yararlanması, kanaatimizce dahi adil ve yerinde bir uygulama olacaktır.

5- Mükellefin talebine istinaden, özeldelerin hangi süre içerisinde verileceğine dair Kanunda açık bir hükmün bulunmaması, özeldelerin zaman zaman çok geç verilmesine yol açmaktadır. Gerek özelge verilme süresine bir standart getirilmesi ve gerekse mükellefler arasında farklılıklar yaratılmasının önlenmesi için, bu konuda mutlaka bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Ayrıca özelge verilecek konuların s›n›r çizilerek, hangi konularda ve hangi şartlarda izahat istenebileceği ayrıntılı olarak düzenlenmelidir.

Özelge veren birimlerin, teftiş yetkisini haiz Maliye Bakanlı›› merkezi denetim elemanlarıncı (Gelirler Kontrolörleri ve Maliye Müfettişleri) y›llık olarak teftişinin yapılması, özelge veren makamların daha dikkatli ve titiz çalışması›n› sağlayacaktır.

7- Özelgeler hiçbir zaman Kanunlara, Tebliğlere veya diğer hukuk kaynaklarına aykırı hükümler içermemeli, hukuktaki kıyas yasa› prensibi gözönünde bulundurularak hazırlanmalıdır.

8- Mükelleflerin sorunlu ve tereddüte düşükleri vergisel konular öncelikle 3568 sayılı Kanun çerçevesinde hizmet veren anlaşmalı oldukları meslek mensuplarına sorması ve izahatın öncelikle bu kişilerce verilmesi an-

cak, bunlar tarafından çözümlenemeyen olayların yetkili makamlara sorulması yönünde yapılacak bir düzenlemenin de idarenin iş yükünü büyük ölçüde hafifleteceği görülmektedir.

VII- SONUÇ:

Kanunların ekonomik faaliyetlerdeki hızlı gelişimin gerisinde kalması ve özel hükümler içermemesi nedeniyle, mükellefler tereddüte düştükleri vergisel konularda idarenin görüşüne başvurması sonucunda yetkili makamlarca verilen ve idarenin bu konudaki görüşünü yansıtan özgelere, vergi hukukunun en önemli yardımcı kaynaklarından biri haline gelmiştir.

Ancak nihai amaç; ekonomideki hızlı değişimi önceden görebilen, kolay anlaşılabilir, içinde yansıtılabilir vergisel düzenlemelerin olduğu ve özgeleğe gerek göstermeyen bir vergi mevzuatı olmalıdır.