

## VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARINDAN MUKTEZA VE SONUÇLARI

Zeynep ARIKAN (\*)

### ÖZET

*Mükelleflerin uygulamada tereddüte düştükleri konular hakkında ne şekilde hareket edeceklerine ilişkin bilgileri yetkili makamlardan almaları gerekli ve önemlidir. Ancak bu şekilde vergi konularındaki boşluklar doldurulabilmektedir. Bu nedenle vergilendirme sürecinde hem yetkili makamların ve hem de mükelleflerin kendilerine düşen görevleri tam olarak yerine getirmeleri çağdaş bir hizmet anlayışı gereğidir. Çalışmamızda gelir idaresi ve mükellefler açısından uygulamaya ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar ortaya konmaya çalışılacaktır.*

### 1.GİRİŞ

Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi verginin borçlusu olan mükellef, diğeri de vergi alacaklısı durumunda olan devlettir. Soyut bir kavram olan devlet; örgütü aracılığıyla ödevlerini yerine getirerek somutlaşır.

Devlet gelirlerini tahsil etmek görevi Vergi İdaresine aittir. Vergi İdaresi denildiğinde akla Maliye Bakanlığı gelir. Maliye Bakanlığı'nda esas olarak "Devlet gelirine ilişkin kanunların uygulanması" görevi Gelirler Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Maliye Bakanlığı içinde vergi işleriyle görevli en önemli birim olan Gelir İdaresi, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin olarak mükellefleri aydınlatmak amacıyla "Genel Tebliğler" yayınlamakta, vergi dairelerini yönlendirmek amacıyla da "Genelgeler" çıkarmaktadırlar. Diğer taraftan Maliye Bakanlığı'ndan veya Bakanlığın bu konuda yetkili kıldığı makamlardan vergi konusunda tereddüte düştükleri durumlarda görüş isteme hakları bulunmaktadır.

Mükelleflerin bilgi istemeleri nedeniyle yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen görüşlere mukteza adı verilmektedir.

### 2.YASAL DÜZENLEME

Vergi Usul Kanunu'nun 413.maddesine göre, "mükellefler, Maliye bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlarda izahat" isteyebileceklerdir.

---

(\*) Yrd.Doç.Dr., D.E.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

Bu hüküm gereğince, mükellefler, Bakanlık Merkez ve Taşra Teşkilatından bilgi isteyebilmekteydiler. Ancak, Bakanlık Merkezinden bilgi istenilmesi durumunda çok büyük gecikmeler doğmaktaydı. Çünkü mükelleflerin vergi kaydının bulunduğu ilin defterdarlığı ile de yazışma yapılması gereği vardı. Böylece, gereksiz yazışmaların önlenmesi ve Bakanlığa intikal eden sorunların daha kısa sürede çözümlenebilmesi için Bakanlık VUK'un 413.maddesindeki yetkisine dayanarak yayınladığı 188 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflere "... vergi durumları ve uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında..." bilgi vermeleri konusunda 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren Defterdarlıkları yetkili kılmıştır. Bu tebliğe göre;

- Mükellefler, Bakanlıktan değil, doğrudan doğruya Defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir.

- Defterdarlıklar tereddüt ettikleri konularda veya çözümleyemedikleri hususlarda Bakanlığa başvuracaklardır.

- Mükelleflerce Defterdarlıklar yerine doğrudan Bakanlıktan bilgi istenmesi halinde, bu dilekçeler Bakanlıkça cevaplandırılmadan, doğrudan açıklanmaya yetkili Defterdarlıklara gönderilecek ve mükelleflerin istekleri Defterdarlıkca incelenerek cevaplandırılacaktır.

- Defterdarlıkca verilen cevabı yetersiz bulan mükellefler tekrar Defterdarlığa başvurarak Bakanlıktan görüş alınmasını isteyeceklerdir. Bu durumda Bakanlık, Defterdarlık aracılığıyla mükellefe cevap verecektir.

Diğer taraftan Vergi Dairelerinin mukteza tayin görev ve yetkileri yoktur. Vergi Dairesi Başkanlıkları ise "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği"ne dayanarak mukteza verme yetkilerini kullanmaktadırlar. Ancak, vergi dairesi vergisel uygulama yönünden, yetkisi olmamasına karşılık, mükellefe yazılı bilgi vermişse, bu bilginin de ceza uygulaması dışında kalması gerekir. Çünkü Vergi İdaresini bir bütün olarak düşünmek daha doğru olur.

### **3. MUKTEZA İSTENİRKEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR**

Mükellefler ya bağlı oldukları vergi dairesi başkanlıklarından ya da defterdarlıklardan mukteza isteyebileceklerdir.

### 3.1. Mükellefler Açısından

Mükellefler mukteza isterken bazı hususlara özen göstermelidirler. Buna göre;

- Bilgi istenilen olay ya da konu açık bir şekilde ve tüm maddi unsurlarıyla ortaya konmalıdır.

- Bilgi istenilen olay ya da konu karşısında gerçekten kuşkuya düşülmüş,

vergi kanunları ve tebliğlerde açıkça düzenleme yapılmamış olması durumunda yetkili makamlara başvurmalıdır. Oysa ki mükellefler kuşkuya düştükleri bir konu hakkında aydınlatılmak amacıyla değil de, kendi uygulamalarını idareye onaylatmaya ya da doğrulamaya ya da bir dayanak elde etmeye yönelik olarak mukteza isteğinde bulunmaktadırlar.

- Mükelleflerin, yetkililerce kanunun doğru bir şekilde aydınlatılabilmesi için gerekli sürecin tanınması bakımından zamanında harekete geçmeleri gerekir (KARAARSLAN, 1990:23).

### 3.2. Gelir İdaresi Açısından

Mükellefler tarafından kendilerinden mukteza istenilen yetkili makamların son derece titiz davranmaları gerekir. Mukteza verilirken şu hususlara dikkat edilmelidir. Buna göre;

- İstenilen bilgi mükellefe zamanında ulaştırılmalıdır. Vergi kanunlarında olayla ilgili olarak öngörülen süreler geçtikten sonra verilen bilginin değeri azalır ya da hiç kalmayabilir.

- Yetkililer mükelleflere; “kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir. Bütün bu kaynaklarda soruya çözüm bulamıyorsa yorum ilkelerini esas olarak çözüm üretmelidirler. Çözüm yine de bulunamıyorsa kendi görüşleri ile birlikte konuyu Bakanlığa iletceklerdir.

- Verilen bilgilerin mükellef tarafından genişletilerek konu dışındaki olaylara da uygulanmasını önlemek için, kanunun tüm maddi unsurlarına değinerek açık cevap verilmelidir.

- İdarede bütünlük ve devamlılık ilkesi uyarınca, aynı kanunlar yürürlükteyken aynı olaylara aynı muktezalar verilmesi zorunludur. Aksi takdirde idare ve mükellef eninde sonunda karşı karşıya kalmakta ve muktezaların objektifliği hakkında kuşkular ortaya çıkmaktadır (TANRIKULU, 1995:23).

Mukteza verilirken bu hususlara dikkat edilmesi gerektiği halde yetkililerden ya hiç cevap alınmamakla ya da kanuni süre geçtikten sonra cevap alınabilmektedir. Aynı konuda mükelleflere birbirine zıt muktezalar verilmesi de önemli bir eksikliklerdir.

Vergi idaresinin karşısında aynı bilgi ve aynı öğrenim düzeyinde, devlet, vergi ve vergi potansiyeli konusunda aynı düşünceye sahip bir mükellef topluluğu yoktur. Bunun tamamen aksi olarak, toplumun çeşitli kesimlerinden kültür seviyeleri, terbiye ve incelikleri, siyasal görüşleri birbirinden çok değişik olan bir kitle bulunmaktadır. Bu durum, vergi potansiyelinin muhatap olduğu mükellefin kültür seviyesini, sosyal durumunu ve bilgisini dikkate alma zorunluluğunu ortaya koymaktadır (TOSUNER, 1991:12). Bu nedenle vergi idaresi mukteza verirken gereken özeni göstermeye önem vermelidir.

#### **4. MUKTEZALARIN BAĞLAYICILIĞI**

Vergi hukukunun kaynakları bağlayıcı ve emredici nitelikteki asli kaynaklar ile yardımcı, yol gösterici nitelikteki tali kaynaklardan oluşur. Mukteza vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer alır. Vergisel işlemlerin yürütülmesi konusundaki izahatlar olan muktezalar kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımazlar. Bu nedenle asli kaynaklar gibi bağlayıcı değildirler. Ancak belli bir konuda mukteza isteyen mükellef kendisine yapılan izahata göre hareket etmek durumundadır. Yapılan izahat doğru yapılabileceği gibi, yanlış bir izahat (hiç karşılaşılmayan bir durum değildir) da yapılabilir.

VUK'nun "Yanılma" başlıklı 369/1 maddesinde "yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları" halinde bunun mükellefi bağlamaması, vergi idaresini ise bağlamaması söz konusudur. Çünkü VUK'nun 413. Maddesinde genel olarak, 369/1 maddesinde de özel olarak yer alan mevcut düzenlemeler çerçevesinde, mükelleflere yetkili makamlarca verilen yazılı bilgilerin (mukteza - özelge) hatalı olması durumunda, bu cevaplara uygun olarak hareket eden mükelleflerin, sonradan bu hareketlerinin vergi kanunlarına aykırı olduğu anlaşılabilirse bile ceza (kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezalarından hiçbiri) kesilmeyecektir.

Ceza kesilmemesi için önem arzeden hususlar bulunmaktadır. Buna göre;

- Mükellefe bilgi yazılı olarak verilmiş olmalıdır. Sözlü olarak verilen bilgiler ceza kesilmesini önlemez.

- Bilgi yetkili makamlar tarafından verilmiş olmalıdır. Mükellefler 188 seri No'lu VUK Genel Tebliği'ne uygun olarak Defterdarlıklardan bilgi istemelidirler. Vergi Dairesi Başkanlıkları da Mukteza verebilir.

- Yetkili makamlar görüşünü belli bir hadisenin, kendisine intikal ettiriliş tarzına göre bildirir. Yanılmadan bahsedebilmek için, bilgi verilen konudaki maddi unsurların, o bilgiye göre uygulamaya yapılan olaylarda da aynen bulunması gerekir.

- Yetkili makamlarca verilen yazılı yanlış bilgi, bizzat mükellefin kendisine verilmiş olmalıdır. Başka bir mükellefe verilmiş bilgiye dayanarak hareket edenler bilginin yanlış olması durumunda cezaya muhatap olacaklardır (ÖZBUDAK, 1996: 94-95).

Mükellefler, vergi kanunlarının karmaşıklığından, sık sık değişmesinden ve kanunlardaki boşluklardan şikayet etmektedirler. Vergi sistemimizdeki bu aksaklıklar karşısında mükelleflerin uygulamada tereddüte düştükleri konularda ne şekilde hareket edecekleri yönünde bilgilendirilmeleri gerekir. İstenen muktezanın en kısa zamanda verilmesi zorunluluğu vardır. Bu mukteza doğrudan doğruya mükellefe tebliğ edilmekle birlikte bilgi edinilmesi için bir örneğinin ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerekir.

1995 yılında “Lokanta” işletmeciliği ile uğraşan bazı mükellefler İzmir Defterdarlığından yaptıkları faaliyet türü ile bunlara ilişkin tabi olacakları KDV oranlarının belirlenmesi hususunda görüş istemişlerdir. Defterdarlığın konuya ilişkin verdiği muktezaya göre;

- Farklı isimler altında hizmet veren işletmelerde uygulanacak katma değer vergisi oranlarının tesbiti için vergi dairesince bir yoklama yaptırılması ve işletmelerin “Gazino, bar, pavyon, gece kulübü, taverna, diskotek, dansing ve benzeri eğlence yerleri”nde verilen hizmetlere benzer nitelikte hizmet verdiklerinin tesbiti halinde bu hizmetler için %23 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

- Söz konusu işletmelerde bir program dahilinde ve fiks menü uygulanmak suretiyle canlı müzik yapıldığının tesbiti halinde, işletme ruhsatlarında faaliyet konusu Lokanta veya kafeterya olarak belirlenmiş olsa dahi bu yerlerde verilen hizmetler için %23,

- İşletme ruhsatlarında faaliyet konusu Lokanta veya kafeterya olarak belirlenen yerlerde sadece yemek müziği şeklinde ve bir veya iki sanatçı çalıştırmak suretiyle hizmet verilmesi halinde %15,

- İşletme ruhsatında faaliyet konusu “özel eğlence yeri” olarak belirlenen Carnavale Cafe Pub-Bar unvanlı işletmenin verdiği hizmetler için %23,

oranında katma değer vergisi uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu sonuç sadece muktezaı isteyen mükellef ya da mükellefleri bağlar, bunun

dışındaki mükellefler tarafından kullanılması mümkün değildir. Yani muktezayla ilgisi olmayan mükellefler açısından hiçbir bağlayıcılığı yoktur.

## **5. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Gelir İdaresinin, mükelleflerin vergi kanunlarını yanlış ve eksik yorumlamasını önlemek amacıyla mukteza yayınlamaları vergi kanunlarının daha etkin bir şekilde uygulanması sürecine katkıda bulunacaktır.

Ancak vergilendirme sürecinin daha etkin olabilmesi için mükelleflerce en çok mukteza talebinde bulunulan konulara ilişkin örnek muktezaların vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde bülten yayın şeklinde Bakanlık tarafından yayınlanmaları uygun ve son derece yararlı olacaktır. Muktezaların yayınlanması ile birbirine zıt-özelgeler verilmeyecek, benzer sorunlarla karşı karşıya olan mükellefler aydınlanacak ve subjektif değerlendirmeler ortadan kalkacaktır.

Muktezalardan sadece muktezayı isteyen mükellefler yararlanmaktadırlar. Ne var ki bunlar şeffaf toplum gereklerine uygun olarak belli bir zümrenin değil, tüm toplumun yararına sunulmalıdırlar. Bu şekilde muktezalar vergi hukukunun tali kaynağı olma fonksiyonunu çok daha iyi bir şekilde yerine getirebilecektir.

VUK'nun 148. maddesine göre, nasıl ki Vergi İdaresi mükelleften söz ile bilgi isteme hakkına sahipse, mükelleflerde Vergi İdaresi'nden daha kolay ve daha hızlı bilgi (mukteza) isteyebilmelidirler. Muktezaların yazılı olması zaman alıcılık yönünden önemli bir konudur. Bu nedenle yazılı izahat isteme şartının kaldırılması gerekir. Yazılı izahat yerine Vergi İdaresi bünyesinde kurulacak danışma merkezleri ile işlemler hızlandırılabilir ve etkinleştirilebilir. Zira zamandan tasarruf hem vergi idaresi ve hem de vergi mükellefleri açısından ulaşılması arzulanan önemli bir hedeftir.

## **ABSTRACT**

It is important and necessary for taxpayers to get from the responsible government offices information about issues on which they are not sure what to do with in application. Only in this way can the gaps in tax Laws be filled. For this reason, it is a necessity of contemporary concept of service that during taxation period, both the taxpayers and responsible government offices fulfil completely the tasks they have. In this way, attention was given to bring about the points of particular attention in terms of taxpayer and revenue department.

*Zeynep Arıkan*

**KAYNAKÇA**

KARAASLAN, Ali (1990), “Mukteza ve Yanılma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs, S:105.

ÖZBUDAK, Mehmet (1996), “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, S. 39.

TANRIKULU, Lütfi (1995), “Özelgeler (Muktezalar) Üzerine...”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart, S: 163.

TOSUNER, Mehmet (1991), “Vergi İdaresi - Mükellef İlişkisi”, *İzmir Ticaret Odası Dergisi*, Aralık, S. 12.