



MUKTEZANIN İDARİ İŞLEMİN ÖZELLİKLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mustafa Oğuzhan BÖLÜKBAŞI*

Öz

Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı ya da yetkili kılınan makamlardan, müphem ve tereddüt edilen konularda yazılı olarak izahat isteyebilirler. Talep edilen açıklama, mukteza ile cevaplandırılır. Muktezalar, vergi hukukunun yardımcı kaynaklarıdır. Ancak, son yapılan düzenlemelerle muktezaya bir takım hukuki sonuçlar bağlanmıştır. Muktezaya göre işlem yapan mükellefler gecikme faizi ile vergi cezasına muhatap olmamaktadır. Bu nedenle, muktezaya bağlı tesis edilen idari işlemler yargı mercilerince incelenmektedir. Muktezanın idari işlem olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır. Fakat, Danıştay muktezaı idari işlem olarak kabul etmemektedir. Bu yüzden, mukteza doğrudan dava konusu olmamaktadır. Mukteza idari işlemin özelliklerinden bazılarını bünyesinde barındırmaktadır. Ancak bu özelliklerden önemli bir tanesi bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler

Mukteza • İdari İşlem • Mükellef • Vergi • Yardımcı Kaynak

* Hâkim, Konya Bölge İdare Mahkemesi, Konya, Türkiye | Judge, Konya Regional Administrative Court, Konya, Turkey.

✉ hakimoguzhanbolukbasi@gmail.com • ORCID 0000-0003-3683-2776

📄 **Atıf Şekli** | Cite As: BÖLÜKBAŞI Mustafa Oğuzhan, "Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi", *SÜHFD.*, C. 29, S. 1, 2021, s. 105-132.

📄 **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

EVALUATION OF THE RULINGS IN TERMS OF ADMINISTRATIVE PROCESS

Abstract

Taxpayers may request a written explanation from the Revenue Administration or authorized authorities in writing on ambiguous and hesitated matters. Requested explanation is answered with the rulings. The rulings are an auxiliary source of tax law. However, with the latest amendments, a number of legal results have been linked to rulings. Taxpayers who make transactions according to the rulings are not subject to tax penalty with delay interest. For this reason, administrative procedures based on the rulings are examined by the judicial authorities. Whether the rulings is an administrative act is controversial in the doctrine. However, the Council of State does not accept the rulings as an administrative act. Therefore, the rulings is not directly subject to litigation. The rulings contains some of the features of the administrative process. However, there is no important one of these features.

Key Words

Rulings • Administrative Action • Taxpayer • Tax • Auxiliary Resource

I. GİRİŞ

İdare kamu hizmetlerini sunmada daha etkin olabilmesi için, her geçen gün daha fazla gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu durum, Devletin gelir elde etmede farklı yollara başvurmasıyla sonuçlanmaktadır. Ülkemizde Devletin gelir elde etmedeki en önemli aracı ise vergilerdir. Vergiyi tahsil etmede vergi idaresi serbest bir yetki alanına sahip değildir. İdarenin vergiye dair yetkilerinin sınırını vergi kanunları oluşturmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vatandaşın kanunda öngörülmediği kadar vergi alınabilir. Vergi kanunlarına aykırı olarak tahakkuk ve tahsil edilen vergiler hukuka aykırıdır.

Verginin bir tarafında vergi idaresi, diğer tarafında mükellef ile vergi sorumlusu yer almaktadır. İki taraf arasındaki ilişki, öncelikle kanunlara sonrasında idari düzenlemelere dayanmaktadır. Kanunda yer alan düzenlemelerin uygulanma alanının öncelikli olduğu kabul edilse dahi idari düzenlemelere de bir takım hukukî sonuçlar bağlanmıştır. Kanuni düzenlemeler vergi hukukunda asli kaynaklar arasında yer almakla birlikte, muktezalar tali nitelikte olan, kanunun bir takım hukukî sonuçlar bağladığı kaynaklar arasında yer almaktadır.

Vergi konusu hem Anayasa hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında güvenceye bağlanan mülkiyet hakkıyla doğrudan bağlantılıdır. Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi ve belirlilik ilkesi kapsamında, vergiye ilişkin kuralların açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Anlaşılması güç olan hükümler içeren düzenlemelerin varlığı, verginin doğru olarak tahsilini zorlaştıracaktır.

Mükellefler vergi hukukunun karmaşıklığı ve dönemlere göre değişiklik gösteren yönü nedeniyle, işlemler yaparken çeşitli sorunlarla karşılaşabilirler. Muktezalar, bireylerin vergi konusunda aydınlatılmasında önemli bir yere sahiptir. Muktezaya cevap verecek makamın, genel idare içinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı olduğu düşünüldüğünde ve söz konusu idari birimin vergi konusunda uzmanlaşmış olması nedeniyle mükelleflerin haklarını koruyucu yönünün bulunduğu kabul edilebilir.

Muktezalara bağlanan hukuki sonuçlar nedeniyle, bu kurumun kurallarının açıkça ortaya konulması ve hukukî niteliğinin tespit edilmesi gerekmektedir. İdari işlemin özellikleri kapsamında değerlendirilerek idari davaya konu yapıp yapılamayacağı açıklanabilir. Gerek doktrin gerekse yargı mercilerince muktezanın hukuki niteliğinin açıkça ortaya konulması ve böylece Anayasada güvence altına alınan hukuki güvenlik ilkesinin mükellefler için sağlanması gerekmektedir.

Muktezanın, mükelleflerin aydınlatılmasında aktif olarak kullanılması toplum için daha faydalı olacaktır. İncelememizin konusunu, muktezanın idari işlem boyutu oluşturmaktadır. Bu kapsamda birinci bölümde, mukteza kavramının tanımı ile hukukî niteliği açıklanacak, ikinci bölümde ise mukteza kavramı hukukî güvenlik ve belirlilik ilkele-ri çerçevesinde değerlendirilerek mükellefin haklarına katkıları ortaya konmaya çalışılacaktır. Son olarak üçüncü bölümde, muktezanın idari işlem olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorunu ile muktezaya bağlanan hukukî sonuçlar irdelenecektir.

I. Mukteza Kavramı ve Hukukî Niteliği

Mükellefler, vergi mevzuatının karmaşıklığı, kanundaki boşluk ve mevzuatın sık sık değişmesi nedeniyle uygulamada tereddüde düşükleri hususlarda nasıl hareket edecekleri konusunda bilgilendirmeye ihti-

yaç duymaktadır¹. İhtiyaç duyulan bilgiye ilk olarak vergi kanunlarından ulaşılabilir.

Anayasanın 73' üncü maddesinde karşılığı bulunan verginin kanuniliği ilkesi, kural olarak maddi ve şekli anlamda verginin sadece kanunla öngörülebilmesi anlamına gelmektedir². Bunun yanında Anayasanın aynı maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenlemeyle yürütmeye vergi konusunda bir takım konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir³. Gerek Anayasa gerek vergi kanunlarıyla vergi yönetimine kapsamı itibarıyla farklı olmakla birlikte çeşitli yetkiler tanındığı görülmektedir⁴. Yani mükellefler vergiye ilişkin hükümlere kanunlarla birlikte idarenin düzenleyici işlemlerinden ulaşabilirler.

Vergi hukukunda yeni norm ihdas eden anayasa, vergi kanunları, uluslararası antlaşmalar, yeni hükümet sistemin yürürlüğe girmesinden önce yürürlüğe konulan ve hali hazırda yürürlükte olan kanun hükmünde kararnameler gibi asli kaynaklar bulunmaktadır⁵. Bunun yanında, genel tebliğ, sirküler, mukteza, genel yazı gibi asli kaynakların uygulanmasını göstermek üzere yürürlüğe konulmuş tali kaynaklar da yer almaktadır⁶. İnceleme konumuzu oluşturan muktezanın, vergi hukukunun tali kaynakları içinde yer aldığını görmekteyiz. Hukukta ikincil kaynaklardan olan tali kaynakların ortak özelliği, ilk kez yeni bir norm koymaması, daha çok uygulama biçimini gösterici, açıklayıcı ve uyarıcı nitelikte olmasıdır⁷.

¹ KARATAŞ Durmuş, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S:48, 2016, s.102.

² GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.16.

³ Anayasa madde 73/4, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir".

⁴ TAŞKAN Yusuf Ziya, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.28.

⁵ ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.13.

⁶ ÇELİK Celal, "Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, S.261, 2003, s.24.

⁷ ÇELİK, s.24.

Mukteza, VUK'un "Mükelleflerin İzahat Talebi" başlıklı 413' üncü maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin birinci ve ikinci fıkrasında, "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir." hükmüne yer verilmiştir. Düzenlemeye göre mukteza, kişiye özgü verilen, bir konudaki görüşü ve yapılması geren uygulamayı bildiren yazı şeklinde tanımlanabilir⁸. VUK'un 413'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan "Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir." düzenlemesine göre yürürlüğe konulan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 3' üncü maddesinde de mukteza tanımlanmıştır. Mukteza; "Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş" olarak tanımlanmıştır.

Tereddüde düşülen vergiye ilişkin olaylarla ilgili doğrudan mükellefe yapılan izaha mukteza, izahların yapıldığı metinler birden çok mükellefin vergi mevzuatının uygulanması sırasında belli bir konudaki tereddütlerin giderilmesi ya da konunun kesinleştirilmesine yönelik ise sirküler olarak adlandırılmaktadır⁹. Mukteza ile sirkülerin hukuk âleminde ortaya çıkması, talebi yapan kişilerin sayısına göre belli olmaktadır. Yani verilen cevap sadece bir mükellefle ilgiliyse mukteza, birden fazla mükellefi ilgilendiriyorsa verilen cevap sirküler olarak adlandırılmaktadır.

Muktezanın tanımından ve Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde yer alan düzenlemeye göre, mukteza talebi mükellefler ve vergi sorumlularınca

⁸ KARYAĞDI Nazmi, "Eski Özelgeler Çöpe mi?", *Vergi Dünyası*, S.383, 2013, s.25.

⁹ AYKIN Hasan, "Özelge Taleplerinin Cevaplanmasında Süre: Ülke Uygulamaları ve Türkiye", *Yaklaşım Dergisi*, S.276, 2015, s.30-31.

yapılabilmektedir. VUK'un 413'üncü maddesinde yer alan hükümde, sadece mükelleflerden bahsedilmesine karşın yönetmelikte vergi sorumlularının da izahat talebinde bulunabileceği öngörülmüştür. Vergi sorumlusu VUK'un 8'inci maddesinde, "*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*" olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusunun mükelleften farkı, vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında ortaya çıkmasıdır. Vergi sorumlusu ise mükellef yerine bazı yükümlülükleri yerine getirmekle sorumlu olan kişidir¹⁰. Bu kapsamda, kanunun sistematik yorumu ile birlikte yönetmeliğin ilgili maddesi bir arada değerlendirildiğinde; vergi sorumlularının da mukteza talebinde bulunabileceğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeye göre mükelleflerin, muktezaya bağlanan hukuki sonuçlardan faydalanabilmek için bizzat başvuruda bulunmaları gerekmektedir¹¹. Odalar ve meslek kuruluşlarının ise yalnızca, mukteza niteliğinde olmayan görüş talep edebilecekleri kabul edilmektedir.

VUK'un 413'üncü maddesi, mukteza talep edilebilecek konuları belirlemiştir. Mükelleflerin, vergi uygulaması ve vergi durumları açısından müphem ve tereddütlü gördükleri hususlar hakkında mukteza talep edebilecekleri öngörülmüştür. Kanun hükmünde somut olarak hangi durumların mukteza talebine konu olabileceği belirtilmese de kanun lafzından, müphem ve tereddüt edilen her konunun mukteza talebine konu yapılabileceği söylenebilir. Bunun yanında, kanunda mukteza talep edilemeyecek hususlara yer verilmemiştir. Ancak, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte mukteza talep edilemeyecek konular açık şekilde düzenlenmiştir¹².

¹⁰ BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s.41.

¹¹ BAYRAKTAR İhsan Kağan, "Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S.350, 2010, s.94. Yönetmelik 9/2, "Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. Ancak, bu kuruluşlar Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilirler"

¹² Özelge talebinin kapsamı MADDE 8/2, "Mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmez: a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri. b) Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri. c) Hakkında vergi inceleme-

VUK'un 413'üncü maddesinin birinci fıkrasında muktezanın, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan istenebileceği öngörülmüştür. Ancak 16.1.2010 tarihli ve 27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 395 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde mukteza taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlıkları'na yapılamayacağını, bunların doğrudan Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlıklardan istenebileceği düzenlenmiştir.

II. Muktezanın Belirlilik ve Hukukî Güvenlik İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Hukuk devletinde, kişilerin kendileri hakkında uygulanacak hukuk kurallarını önceden bilme ve kendi hareketlerini buna göre ayarlayabilme imkânı olmalıdır¹³. Aksi takdirde ilgililer, hukukunu etkileyen bir konuda hak kaybı yaşayabilirler. Bu durumu güvence altına alan Anayasanın 2'nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin bir yansıması olarak hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmesidir¹⁴.

Aynı şekilde, hukukî güvenlik ilkesinin bir sonucu olarak kişilerin tabi olacağı hukuk kurallarının belirli olması anlamına gelen belirlilik ilkesi kullanılmaktadır. Bu ilkeyi güvenceye bağlayan en önemli konu, Anayasanın 73'üncü maddesinde düzenlenen verginin kanuniliği ilkesidir. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi oranı, salınma biçimi, alınma zamanının yönetim ve yükümlülükler bakımından belirgin olması anlamına

si yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri. ç) Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri. d) Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzenine ilişkin yetkililerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler. e) Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanununun 122 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124 üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar. f) Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler."

¹³ GÖZLER Kemal, İdare Hukuku Cilt I, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s.126.

¹⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.45.

gelmektedir¹⁵. Kanunda düzenlenmedikçe, kıyas, boşluk doldurma ve hukuk yaratma durumları işletilemez¹⁶.

Anayasa Mahkemesi bir kararında hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesini “*Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin “açık ve anlaşılır” olmasını gerektirmekte olup Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile Türk hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS’e göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir.*” şeklinde açıklamaktadır¹⁷. Yüksek Mahkeme, vergiyle ilgili kanun hükümlerinin açık ve anlaşılır olmasının belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi bağlamında önemli olduğunu vurgulamıştır. Kanun koyucu, verginin açık ve anlaşılır olmaması halinde, mukteza kurumuyla idarenin müphem hususları açıklaması usulünü benimsemektedir. Bu durum kişilerin hukukî güvenliğini kuvvetlendiren, belirlilik ilkesinin gerçekleşmesini sağlayan önemli bir husustur.

Mukteza kişilerin vergiye ilişkin işlemleriyle ilgili önceden bilgi sahibi olmasını sağlayan önemli bir müessesedir. Mükellefler anlaşılmayan hususları sormakta, verilen cevaba göre hareket etmektedir. VUK’un 140’inci maddesinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri öngörülmüştür. Vergi inceleme raporu düzenlenemeyecek hususlar arasında sirküler yer almasına karşın mukteza yer almamaktadır. Tali nitelikte kaynaklar ara-

¹⁵ GÜNEŞ, s.18.

¹⁶ ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.11, S.1-2, 2003, s.264.

¹⁷ ANAYASA MAHKEMESİ, Karar T. 16.11.2016, B.N: 2014/17286. Anayasa Mahkemesi başka bir kararında belirlilik ilkesini, “*yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir.*” şeklinde açıklamıştır. (ANAYASA MAHKEMESİ, Karar T. 29.01.2014, E. 2013/66, K. 2014/19 sayılı Karar, Resmî Gazete, S. 29232, 10.01.2015.)

sında yer almasına karşın sirküler, vergi incelemesinde dikkate alınmaktadır¹⁸.

VUK' un 140' ıncı maddesinin yedinci fıkrasında yer alan "...*vergi inceleme raporları ... rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.*" hükmüyle vergi inceleme raporu aşamasında dikkate alınmayan muktezanın Rapor Değerlendirme Komisyonu aşamasında dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Rapor Değerlendirme Komisyonu muktezanın doğru olduğunu düşünüyorsa vergi inceleme raporunu muktezaya uygun hale getirecektir¹⁹. Kısacası, üst birim olan Rapor Değerlendirme Komisyonu, muktezayı tıpkı kanun gibi uyulması zorunlu bir metin olarak görmesi halinde, vergi denetim elemanı buna uyacak ve mükellefi bilgilendirmek için muktezayı dikkate alacaktır²⁰. Bu durum kanımızca, muktezanın düzenleme amacına uygun bir hükümdür. Çünkü, vergi inceleme raporunun düzenlenmesi aşamasında mukteza dikkate alınmasa da üst aşamada öngörülen dikkate alma yükümlülüğüyle, verilen görüş doğrultusunda hareket eden mükellef korunmaktadır. Böylece kişilerin, idarenin verdiği görüşe uygun hareket etmesi sonucu, cevapta yer alan hususlar dışında bir durumla karşılaşması engellenerek belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi, tutum ve davranışlarını bu doğrultuda yönlendirmesiyle mükelleflerin hukukî güvenliği sağlanmış olacaktır.

Anayasa Mahkemesi, İş Bankası Anonim Şirketi Şubeleri tarafından, kendi şirket çalışanlarına yönelik çeşitli menfaatler sağlanmak üzere kurulmuş Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına şubeleri aracılığıyla yapılan katkı payı ödemelerinin, vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi sebebiyle, şubeler adına tarh edilen gelir ve damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezalarına karşı açılan davaların redde-

¹⁸ ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. VII, S.1-2, 2012, s.209.

¹⁹ ERSOY Adnan, "6009 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi", *Vergi Dünyası*, S.357, 2011, s.46.

²⁰ KARYAĞDI, "Eski Özelgeler Çöpe mi?", s.27.

dilmesinin adil yargılanma hakkı ile mülkiyet hakkını ihlal ettiği savlarına ilişkin yapılan bireysel başvuru sonucu verdiği kararında muktezaya ilişkin önemli tespitlere yer vermiştir. Yüksek Mahkeme Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen muktezaya önem atfederek “bir ödemenin ücret olarak nitelendirilmesine ilişkin Özel Hukuk ve Vergi Hukuku disiplinlerinin farklı ilkelerinin bulunduğu; muktezanın sübjektif bağlayıcılığı olan bir hukuk kaynağı olduğu ve her ne kadar bağlayıcılığı olmasa da somut olayla benzer nitelikte bir dava sonucunda başvuru Banka lehine hüküm kurulan Danıştay Üçüncü Dairesinin 6/3/1991 tarihli ve E.1990/1593, K.1991/866 sayılı emsal kararının bulunduğu hususları da göz önüne alındığında hem kanun hükümlerinin açık olmaması hem de diğer faktörlerin yanı sıra bu olguların da katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönündeki başvuru algısı üzerinde etkili olduğu aşikârdır.” değerlendirmesinde bulunmuştur²¹. Kararda, muktezanın bağlayıcı olmaması, tali nitelikte bir kaynak olduğu, ayrıca sadece ilgisi için hukuki sonuç doğuracağı tespitlerine yer verilmiştir. Ancak Yüksek Mahkeme bu kararında yer verdiği “benzer nitelikte bir dava sonucunda” ifadesiyle muktezanın, benzer hukukî durumda olanlar için belirlilik ilkesi gereğince dikkate alınabileceğini kabul etmektedir. Bizce de, Yüksek Mahkemenin görüşü, muktezanın vergi hukukundaki yerini, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesini kuvvetlendirmesi bağlamında yerindedir.

Mükellefler, kendileri hakkında vergi kanunlarının uygulanması esnasında bazı konuların daha anlaşılır biçimde açıklanmasına ihtiyaç duymaktadır²². Muktezalar vergiyle ilgili kuralların açıklanması ve anlaşılabilir hale gelmesini sağlayarak mükelleflerin haklarını da korumaktadır²³. Mükelleflerin izahat talep etme hakkı, pozitif nitelikte bir mükellef hakkı olup devletin ilgili birimlerinin bu hakkın kullanımı için eylemde bulunması yani cevap vermesi gerekmektedir²⁴. İdareler, izahat taleplerini zamanında cevaplayarak, kişilerin doğru işlemleri zamanında yapmalarını sağlayacaktır. Böylece bireylerin vergi mevzuatının karma-

²¹ ANAYASA MAHKEMESİ, Karar T. 15.10.2015, B.N: 2014/6193.

²² KARYAĞDI Nazmi, “Yeni Özelge Sistemi”, *Vergi Dünyası*, S.343, 2010, s.21.

²³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.46.

²⁴ AYKIN Hakan, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Tartışmalı Bazı Konular”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 125, 2016, s. 150.

şıklığı karşısında hak kaybı engellenerek vergi yükümlülükleri bağlamında hukukî güvenlikleri sağlanmış olacaktır.

III. Muktezanın İdari İşlem Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Sorunu ile Muktezaya Bağlanan Hukuki Sonuçlar

İdari işlem, doktrinde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Doktrindeki bir tanıma göre idari işlem, *“idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerinca ya da yasama veya yargı organınca yasama ve yargı fonksiyonu dışındaki, idare fonksiyonuna ilişkin olarak, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya onlara ait nesnelere hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli tek yanlı irade açıklamasıdır”*²⁵ şeklinde, diğer bir tanıma göre ise; *“İdare Hukuku alanında kamu yararını gerçekleştirmek, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde ve de hizmetin gereklerine uygun bir tarzda yürütülmesinin sağlanması amacıyla idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla rıza ve onaya ihtiyaç olmadan, ilgililerin hukuki durumları üzerinde hüküm ve sonuç doğuran yani icrai niteliği olan, re’sen icra edilebilen, hukuka uygunluk karinesinden yararlanan, yargı denetimine tabi ve kural olarak yazılı şekilde tesis edilen işlemlerdir.”*²⁶ şeklinde tanımlanmıştır.

İdari işlemin özellikleri doktrinde yapılan idari işlem tanımlarından çıkarılabilir. Böylece, konumuzun esasını oluşturan muktezanın idari işlem boyutunu inceleyebiliriz.

A. İdari İşlemin Tek Taraflı Olması ve İdari Makamlarca Yapılma

İdari işlemde bulunması gereken özelliklerden ilki, tek yanlılıktır. Tek yanlılık, işlemin muhatabı olan kişilerin iradesinin işlemin oluşumuna katılmamasına verilen addır²⁷. İdari işlemin tek taraflı olması onu iki taraflı sözleşme niteliğindeki işlemlerden ayırır²⁸. Tek yanlı idari işlemlerde, tek bir irade açıklaması vardır. Bu durum, işlemin tek kişi ve-

²⁵ AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat / KAYA Cemil, Türk İdare Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s.312.

²⁶ ATAY Ender Ethem, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s.426.

²⁷ YILDIRIM Turan/YASİN Melikşah/KAMAN Nur/ÖZDEMİR H. Eyüp/ÜSTÜN Gül/TEKİNSOY Okay, İdare Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s.395.

²⁸ YAYLA Yıldızhan, İdare Hukuku, Beta Basım, İstanbul, 2009, s.110.

ya makam tarafından yapılmasını ifade etmez, işlemin muhatabı olan kişinin iradesinin önem arz etmediği sadece işlemi yapanların iradesinin önemli olduğunu ifade eder²⁹.

İşlemin muhatabı olan kişinin rızasına ihtiyaç bulunmama durumunu mukteza açısından değerlendirelim. Muktezalar, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyon tarafından verilmektedir. Taşra teşkilatı da Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki komisyonca bir konuda görüş açıklandığı takdirde sadece o konuda mukteza verebilmektedir³⁰. Mukteza, idari işlemin tek yanlılığı bağlamında düşünüldüğünde, kanaatimizce muktezanın muhatabının önemli olmadığı değerlendirilmektedir. Mukteza verilmeden önce mükellef tarafından bir talepte bulunulmaktadır. Ancak mükellefin talebi, idarenin tek taraflı olarak verebileceği muktezanın oluşum sürecini başlatan beyandan ibarettir. Muktezanın ortaya çıkma sürecine veya verilen görüşe mükellefin doğrudan bir katkısının olduğu söylenemez. Bu kapsamda muktezanın, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonca verilen bir izahattan ibaret olduğu gözetildiğinde, idari işlemin özelliklerinden tek yanlılık koşulunu taşıdığı söylenebilir.

İdari işlem ancak kamu gücü kullanma yetkisini haiz olan “*makam*” tarafından yapılabilir³¹. Gelir İdaresi Başkanlığı Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin yürürlüğe girmesinden sonra yeniden düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olarak örgütlenen Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilat yapısı, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 134 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir³². Söz konusu kararnamenin 136’ncı maddesine göre, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatı bulunmaktadır. 152’nci maddesinde ise taşra teşkilatının Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Müdürlüklerin-

²⁹ SEZGİNER Murat, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.37.

³⁰ ŞENYURT İdris, “Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, S.349, 2010, s.50, ÜSTÜN, “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, s.205.

³¹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, *Türk İdare Hukuku*, s.312.

³² 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, RG. 15.07.2018, S. 30479.

den oluştuğu düzenlenmiştir³³. Gelir İdaresi Başkanlığı ile taşra teşkilatı olarak öngörülen birimlerin muktezanın ortaya çıkması sürecinde, hiyerarşik olarak birbirine bağlı idari makamlar olduğu söylenebilir.

Muktezanın Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonca ve bazı durumlarda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı tarafından veriliyor olması idari işlemin önemli özelliklerinden olan idari makamlarca yapılmış olma koşulunu taşıdığını göstermektedir.

B. İdari İşlemin Doğrudan Sonuç Doğurması

İdari işlemin doğrudan sonuç doğurması özelliği, araya başka bir iradenin, uygulayıcı bir makamın girmesine gerek olmaksızın doğrudan sonuç doğurma yeteneğine sahip olması demektir³⁴. İdari işlemin hukukî etkisi, yani hukukî sonuç, kanuni düzenlemede idarenin faaliyetine bağlanmış olabileceği gibi doğrudan idari makamın iradesinin sonucu da olabilir³⁵.

Muktezalar mükelleflerin vergi uygulaması ve vergi durumları bakımından müphem konularda istenebilmektedir. Ancak bunlar belli bir mükellefe özel, gerçek bir olaya ilişkin olmasına karşın kişileri bağlamadığı gibi yargı organlarını da bağlamaz. Sadece muktezayı düzenleyen Gelir İdaresi Başkanlığı'nı bağlamaktadır³⁶. Bu bağlayıcılığın da sınırsız olmadığını söylememiz gerekir.

VUK'un 369 uncu maddesinde yer alan "*... mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.*" düzenlemesi gereğince Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği izahata bağlı olarak hareket eden mükellefe ceza kesilemeyeceği ve gecik-

³³ 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, RG. 15.07.2018, S. 30479. 152' nci maddede "*Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Bölümde Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur.*" hükmü yer almaktadır.

³⁴ YILDIRIM/YASİN/KAMAN/ÖZDEMİR/ÜSTÜN/TEKİNSOY, s.394.

³⁵ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, Türk İdare Hukuku, s.318.

³⁶ AYKIN, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Tartışmalı Bazı Konular", s.177.

me faizi uygulanamayacağı öngörülmüştür. Ancak, bunun sağlanabilmesi için mükellefe izahatın yetkili makamlar tarafından yazılı olarak verilmesi gerekmektedir³⁷.

Verginin aslı konusunda 369'uncu maddede bir düzenlemeye yer verilmediği için mukteza talep edilen olaya ilişkin olarak ikmalen ve re'sen vergi tarhi yapılabilmektedir. Ankara Bölge İdare Mahkemesi bir kararında, "*davacı kooperatifin özelgede belirtilen şekilde davrandığı tartışmasız olduğu halde, yukarıda anılan yasal düzenlemeler uyarınca adına ceza kesilemeyeceği dikkate alınmaksızın tesis edilen işlemlerde yasaya uyarlık görülmemiştir.*" gerekçesine yer vererek muktezaya uygun olarak davranan mükellefe ceza kesilemeyeceğini belirtmiştir³⁸. Ayrıca, belirli bir konuda mukteza verilmesi sadece düzenlendiği vergiyle ilgili durumu içerdiğinden, bunun emsal alınarak diğer durumlara uygulanması yoluna gidilememektedir³⁹. Her bir vergi durumu ve vergi uygulaması için yeni bir mukteza alınmalı ve bu muktezalara göre işlem yapılmalıdır. Ayrıca, mükelleflerin vergi cezasına muhatap olmamaları için verilen muktezanın vergi uygulamasının gerçekleşmesinden sonra yapılan taleplere ilişkin olması gerekmektedir⁴⁰.

İdari işlemin doğrudan sonuç doğurma özelliği bakımından, herkes ve her işlem için hukukî sonuç doğurduğu söylenemez. Ancak muktezanın taraflarından Gelir İdaresi Başkanlığı ve mükellef açısından, belli durumlarda doğrudan sonuç doğurma özelliğinin bulunduğu söylenebilir.

C. İdari İşlemin Kesinliği

İdari karar alma sürecinde ortaya çıkan bütün işlemlerin ortak gyesi ve ulaşılmak istenen ortak amaç, başlı başına ayrı bir hukuki varlık

³⁷ ÜSTÜN, "Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri", s.201.

³⁸ ANKARA BÖLGE İDARE MAHKEMESİ 4. VERGİ DAVA DAİRESİ, Karar T. 7.7.2017, E. 2016/201, K. 2017/1844. Aynı yönde karar için bkz. DANİŞTAY DÖRDÜNCÜ DAİRE, Karar T. 1.2.2017, E. 2013/5387, K. 2017/865.

³⁹ ACAR Mustafa Gürhan, "Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ve İdare Açısından Bağlayıcılığı", *Vergi Dünyası*, S.242, 2011, s.125.

⁴⁰ TAŞKAN, s.59.

oluşturan temel işlemi meydana getirmektir⁴¹. İşlemin hukuk dünyasında tam olarak hüküm doğurabilmesi için kesinleşmesi gerekmektedir. İdari işlemin kesinliği koşulu, irade açıklamasının hukuki etki meydana getirebilmesi için başka bir iradenin bulunmasına ihtiyaç bulunmadığını anlatmaktadır⁴². Zorunlu idari başvuru yolu öngörülen idari işlemlerin kesinleşmesi için bu başvuru yollarının tüketilmesi gerekmesine karşın, zorunlu başvuru yolu öngörülmeven durumlarda kesinleşme, herhangi bir makama başvuru yapmaksızın gerçekleşmektedir.

İdari işlemlerde, o işlemi yapan makam nihai iradesini açıklamış ve işlemle ilgili üst makama başvuru gibi yapılabilecek herhangi bir hareket bulunmuyorsa işlem kesindir⁴³. İdari işlem olup olmadığı tartışmalı olan muktezarların, kesinliği konusunda doktrinde ve yargı kararlarında bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak kanunda, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yazılı izahat talebine verilen cevap üzerine herhangi bir başvuru yolu öngörülmemiştir. Mukteza görüş niteliğindeki bir yazı olduğu için herhangi bir hata yapıldığında düzeltilmesi gerekmektedir. Herhangi bir hatanın bulunmadığı durumlarda ise, verilen görüşe karşı içerik olarak itiraz niteliğinde bir idari başvuruda bulunulsa da muktezaya bağlanan hukuki sonuçlar ortaya çıkacaktır. Muktezaya konu uyuşmazlığın esasına dair bir itiraz söz konusu olduğunda verilen görüşün sonsuza kadar geçerli olduğu söylenemez. Ancak görüş verildiği an itibarıyla herhangi bir idari başvuru yolu da öngörülmediğinden kanaatimizce Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde yer alan komisyonca cevap verildiğinde idari işlemin özelliklerinden kesinlik unsurunun gerçekleşeceği ifade edilebilir. Çünkü görüşün verildiği zaman dilimi için, idari anlamda kesinleşme gerçekleşmektedir.

D. İdari İşlemin İcrailiği

İcrai karar, ilgilinin hukuki durumunda değişiklik veya yenilik meydana getiren hukuk âleminde doğmuş karardır⁴⁴. Bu özellik, araya

⁴¹ ERKUT Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, s.121.

⁴² KARAHANOĞULLARI Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2011, s.312.

⁴³ SEZGİNER, s.46.

⁴⁴ GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2004, s.113.

başka bir makamın girmesine gerek olmaksızın açıklandığı anda doğrudan sonuç doğuran bir özelliktir⁴⁵. İdare bir konuda iradesini açıklar ve ilgilinin kabul etmesine gerek olmaksızın hukuk düzeninde değişiklik meydana getirir⁴⁶. Yani kişilerin hukukunu doğrudan etkileme özelliğini haizdir diyebiliriz.

Muktezalar, kişilerin izahat taleplerinin cevaplandırılmasından ibarettir. Doğrudan yeni bir hukuki durum oluşturmazlar. Bunlarda mükellefin durumu bakımından, kanunda öngörülenden başka yeni kısıtlama veya şart koyan, yeni bir kural koyan ifadelerin bulunması mümkün değildir⁴⁷. Danıştay muktezaya karşı açılan bir davada, “Belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen “icrailik” niteliğinden yoksun işlemlerdir. Bu itibarla bu türden bir işlemin idari bir davaya konu edilmesi mümkün değildir.” değerlendirmesinde bulunmuştur⁴⁸. Yüksek Mahkeme, muktezaların sadece mevcut durumu ortaya koyduğunu söyleyerek idari işlemin özelliklerinden icrailik unsurunu içermediğini tespit etmiştir.

İcrai işlemlerin sonucu itibarıyla etkili işlemler olduğu kabul edilmektedir. Danıştay muktezaya karşı açılan davada, “duraksama bulunan konuda idareden alacakları yanıtı göre hareket eden vergi yükümlülerinin, ... yapılmış açıklamaların, vergi yükümlülerini bu açıklama ile bağlı kılmadığı, dolayısıyla izahat talebine verilen yazıdaki açıklamaların, idari işlemlerin en temel niteliği olan etkili olma özelliğinden yoksun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.” değerlendirmesinde bulunmuştur⁴⁹. Danıştay bu kararında, muktezanın idari işlemin icrailik özelliğinin sonuçlarından biri olan etkililik kriterini taşımadığını belirtmektedir. Etkili olmaması da yükümlülerin mukteza ile yapılan açıklama ile bağlı olmadığı belirlemesiyle ortaya konulmaktadır.

⁴⁵ YILDIRIM/YASİN/KAMAN/ÖZDEMİR/ÜSTÜN/TEKİNSOY, s.394.

⁴⁶ GÖZLER, s.673.

⁴⁷ KOCAER Şenol, “Mükellef Aleyhine Özelgeler İptal Davası Konusu Olabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, S.246, 2013, s.247.

⁴⁸ DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE, Karar T. 15.02.2007, E. 2006/1077, K. 2007/498.

⁴⁹ DANIŞTAY VDDK, Karar T. 13.05.2011, E. 2010/669, K. 2011/197.

Danıştay başka bir kararında davacının “3685 sayılı Kanunla kendisine tanınan vergi muafiyetinin katma değer vergisi yönünden de geçerli olduğu, mal ve hizmet teslimlerinde bu vergiden muaf olunmasına karşın uygulamada mal ve hizmet alımlarında %18 katma değer vergisi ödemeye devam ettikleri, oysa tüm faaliyetleri yönünden muaf olmaları gerektiği belirtilerek, cemiyetleri açısından önem taşıyan bir vergileme konusu ve bunun netleştirilmesi hususunda davalı idarenin görüşünü almak” istemiyle yaptığı başvurunun zımnen reddine ilişkin işlemi incelemiş ve kararında, “davalı idareye yapılan bu başvurunun, 213 sayılı Kanununun 413. maddesinde öngörülen mükelleflerce Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından yeterince açık bulamadıkları ya da duraksamaya düştükleri hususlar hakkında mukteza alınması amacına yönelik olduğu sonucuna varıldığı, bu durumda, bu başvuruya verilen cevabi yazıda, ancak belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen, icrailik niteliği olmayan bir nitelik taşıyacağından, zımni ret işleminin idari davaya konu olabilecek kesin ve icrai nitelikte bir işlem olmadığı” gerekçesiyle davayı reddeden yerel mahkeme kararını onamıştır⁵⁰. Yüksek Mahkeme mükellefin mukteza talebinin reddine ilişkin işlemi incelemiştir. Kararda mukteza değil, mukteza verilmesi talebinin reddinin dava konusu yapıldığını görmekteyiz. Bu kapsamda, mukteza talebi kişiler için bir hak olduğu düşünüldüğünde sorumlu idarenin mukteza vermesi gerekmektedir. Kanımızca Danıştay bu konuda bir ayırım yapmalıdır. Muktezanın icrailik özelliği bulunmamaktadır. Bu nedenle muktezaya karşı açılan davalarda, dava usulden reddedilir. Ancak mukteza verilmesi istemli başvuruya karşı idarenin cevap verme yükümlülüğü mükellefin de bilgi alma hakkı bulunduğundan, bu tür davalarda idarenin mukteza verme sorumluluğu vurgusu ile başvurunun reddi işleminin iptal edilmesi yolunun tercih edilmesi daha doğru olacaktır⁵¹. Böylece idarenin mukteza talebini karşılama yükümlülüğünü yerine getirmesi sağlanmış olacaktır.

Mükellefin bireysel sorularına verilen cevaplar mukteza olarak adlandırılırken birden fazla mükellefin benzer bir konuda açıklama talep

⁵⁰ DANIŞTAY DOKUZUNCU DAİRE, Karar T. 24.05.2006, E. 2004/2916, K. 2006/2076.

⁵¹ ÜSTÜN, “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, s.215.

etmesi durumunda verilen cevaba ise sirküler denilmektedir⁵². Sirküleri yorumlayıcı ve düzenleyici sirküler olmak üzere iki gruba ayırabiliriz⁵³. Yorumlayıcı sirküler, mevzuat hükmünün mükellefler için yorumlanmasından ibaret olan sirkülerdir. Bunların icrai olmadığı kabul edilmektedir. Bununla birlikte mevzuatta bulunmayan hükümler ihdas eden sirkülerler ise düzenleyici sirkülerdir⁵⁴. Bunların icrailik özelliğini taşıdığı ve idari davaya konu yapılabileceği kabul edilmektedir. Danıştay bir kararında, *“Davaya konu edilen işlemlerin düzenleyici işlem niteliğinde olup olmadığının tespitinde, işlemin admın ne olduğundan öte, içeriğinin niteliğinin yapılması önem arz etmektedir. Kamu gücüne dayanılarak kurulan, kesin ve yürütülmesi zorunlu, yani etkili olan ve düzenleyici olma niteliğini kural koymasından aldığı için normatif değer taşıyan düzenleyici işlem niteliğindeki davaya konu sirkülerin, 2575 sayılı Kanununun 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (c) bendi uyarınca Danıştay’da davaya konu edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”* gerekçesiyle sirkülerin düzenleyici nitelikte olması halinde idari davaya konu yapılabileceğini kabul etmektedir⁵⁵. Kanaatimizce sirküler adı altında yayımlanan düzenleyici işlemlerin doğrudan içeriği değerlendirilmeksizin icrai olmadığı kabul edilmesi kural koyan, kişiler için kişilik dışı, genel, soyut norm içeren sirkülerlerin yargı denetiminden bağışık tutulması anlamına gelir. Bu durum, hak arama hürriyeti yanında hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Görüldüğü üzere, mukteza hiçbir şekilde kişilerin hukukunu doğrudan etkiler nitelikte kural koymadığından idari davaya konu edilemezken sirküler belirli durumlarda dava konusu yapılabilmektedir. Mevzuatta yer almayan, kişilerin hukukunu etkileyen hükümler içeren düzenleyici sirkülerin dava konusu olabildiği Danıştayca kabul edilmektedir. Mukteza için henüz bu şekilde bir içtihat bulunmamaktadır. Ancak, muktezaların istisnasız bir şekilde vergi mahkemesinde davaya konu edilemeyeceğini söylemek muktezaları yargı denetiminden bağışık tutmak anlamına gelebilir. O halde kanaatimizce, içeriği itibariyle hu-

⁵² BİLİCİ, s. 28.

⁵³ GÖZLER, s.722.

⁵⁴ KOCAER, s.245.

⁵⁵ DANIŞTAY VDDK, Karar T. 27.03.2013, E. 2011/560, K. 2013/114.

kukî sonuç doğuran, ilgililerin hukukunu etkileyen, dış dünyada bir takım sonuçları bulunan muktezaların da dava konusu edilebilmesi gerekmektedir.

1. İcrai Olmayan İşlemler

İdarenin sadece icrai işlemleri bulunmamaktadır. İcrai olmayan işlemler, idare tarafından yapılmakla birlikte herhangi bir hukukî sonuç doğurmeyen ve kişilerin hukukunu etkilemeyen işlemlere denir⁵⁶. İcrai olmayan işlemleri, hazırlık işlemleri, görüş bildiren işlemler, bildirici işlemler, iç-düzen işlemleri ve uygulamaya ilişkin işlemler olarak beş gruba ayırabiliriz⁵⁷.

Muktezanın icrai nitelikte olmadığına yukarıdaki bölümde değinmiştik. Peki muktezayı icrai olmayan işlemlerden hangisi kapsamında değerlendireceğiz?

Hukukî duruma dair olan talep üzerine bildirilen görüşün herhangi bir etkisi bulunmadığından birel işlem meydana gelmez⁵⁸. Mukteza, mükelleflerin vergi durumları ile vergi uygulaması bakımından te reddütlü konularda izahat taleplerinin cevaplandırılmasıdır. İdare mukteza ile kişilerce sorunlu görülen konularda görüş bildirmektedir. Bireyler idareye görüşlerini teyit ettirmek için başvuru yaptıklarından, idarece verilen cevap icrai nitelikte kabul edilmemektedir⁵⁹. Böyle işlemler, mevcut idari işleme herhangi bir şey ilave etmez; mevcut idari karardan farklı yeni bir karar değildir⁶⁰.

Danıştay bir kararında, *“vergi dairesi başkanlığına kendilerinden istenecek izahatı yazı ile cevaplamak konusunda verilen yetki ile mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından yeterince açık olmayan ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları açıklamalar hakkında Kanunun uy-*

⁵⁶ GÖZLER, s.674.

⁵⁷ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, Türk İdare Hukuku, s.322.

⁵⁸ KARAHANOĞULLARI, s.281.

⁵⁹ KAYA Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: IX, S.1-2, 2004, s.270.

⁶⁰ GÖZLER, s.714.

gulanmasıyla ilgili görüşlerin bildirilmesinin amaçlandığı açıktır.” gerekçesiyle muktezanın görüş bildiren bir işlem olduğunu belirtmiştir⁶¹.

Danıştay başka bir kararında, “*Milli Savunma Bakanlığı Ankara Tedarik Bölge Başkanlığı Hizmet Alımları Tedarik Kısmı*; 6. Kısım tarafından davacının içinde bulunduğu iş ortaklığına ihale edilen “*İstanbul Boğaz Komutanlığı Hazır Yemek Hizmeti İşi*” ile 9. Kısım tarafından davacının içinde bulunduğu iş ortaklığına ihale edilen “*İzmir Tersane ve Ege Deniz Bölge Komutanlığı Hazır Yemek Hizmeti İşi*” nedeniyle alınan ihale kararlarına istinaden davacının ödediği damga vergisinin, ihalenin kazanılmaması durumunda iade ya da mahsup imkanının olup olmadığı hakkındaki özelge talep formunun cevabına yönelik İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’nün işleminin” iptali istemiyle açılan davada, davacının mukteza başvurusunu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11’inci maddesi kapsamında değerlendirerek “*davalı idareye dava açma süresi içerisinde yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu, icrai nitelikte bir işlem olduğunun kabulü gerektiğinden, işin esasına girilmeksizin davayı incelenmeksizin reddeden vergi mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır.*” gerekçesiyle davayı usulden reddeden yerel mahkeme kararını bozmuştur.⁶² Yüksek Mahkeme, mukteza başvurusu sonucunda tesis edilen işlemi, idarenin sadece görüş bildiren işlemi niteliğinde bulsa bile bunu icrai işlem olarak değerlendirerek 2577 sayılı Kanununun 11’inci maddesi kapsamında yapılan başvuruya cevap niteliğinde görmüştür. İlgililerin hak kaybının önlenmesi bağlamında olumlu bir karar olmakla birlikte, idarece verilen cevap, görüş bildiren icrai nitelikte olmayan bir yazıdır.

Doktrinde muktezaların mevcut hukuki durumu ve mevzuatta yer alan düzenlemeler gereğince doğrudan idari davaya konu olabileceğini savunan yazarlar bulunmaktadır.⁶³ Ancak, görüş bildiren yazıda kişilerin hukukunu etkileyen bir ifade yer almaktaysa incelenmesinin daha yerinde olacağını düşünmekteyiz. Bu konuda bir emareye kararda yer

⁶¹ DANIŞTAY VDDK, Karar T. 13.05.2011, E. 2010/669, K. 2011/197.

⁶² DANIŞTAY DOKUZUNCU DAİRE, Karar T. 20.05.2019, E. 2015/13104, K. 2019/2213.

⁶³ ÜSTÜN, “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, s. 212.

verilmemiştir. Bunun dışında sadece mükelleflerin vergiyle ilgili sorunlarına açıklama getiren bir yazının icrai nitelikte görülmesi düşünülemez.

2. Muktezanın 2577 Sayılı Kanun Kapsamında Kesin ve Yürütülebilir Bir İşlem Olarak Değerlendirilmesi

2577 sayılı Kanununun 14'üncü maddesinde, dava dilekçeleri Danıştay'da Evrak Müdürlüğüne, idare ve vergi mahkemelerinde, evrak bürosunca kayıt edildikten sonra dairesine veya mahkemesine gönderileceği düzenlenmiştir. Burada dilekçeler, dosyanın tekemmülünden önce 14'üncü maddede yer alan sıralamaya göre incelemeye tabi tutulur⁶⁴. Bu sıralamanın önemi, ilk incelemenin düzenlemede yer alan sıralamaya uyularak yapılmak zorunda olunmasıdır⁶⁵.

Bu sıralamada ilk incelemeyi yapacak hâkimce, davaya konu yapılan işlem 14'üncü maddede dördüncü sırada yer alan “İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı” yönünden de incelemeye tabi tutulur. İdari işlemin kesin olmasına yukarıda değinmiştik. İşlemin yürütülebilir olması, icrai olması anlamına gelmektedir. İdari işlemin icrailiği ile ilgili hususlara da yukarıda değinmiştik. Bu açıklamalara göre, idari işlemin kesin ve yürütülebilir (icrai) olmasının birbirinden farklı kavramlar olduğu söylenebilir⁶⁶. Kesin ve yürütülebilir işlemler, hukuk düzeninde değişiklik yapan, yeni hukukî durumlar oluşturan, hali hazırda var olan hukukî durumu değiştiren veya kaldıran işlemlerdir⁶⁷.

⁶⁴ Dilekçeler üzerine ilk inceleme: Madde 14 Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: a) Görev ve yetki, b) İdari merci tecavüzü, c) Ehliyet, d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e) Süre aşımı, f) Husumet, g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, Yönlerinden sırasıyla incelenir.

⁶⁵ CANDAN Turgut, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.525.

⁶⁶ AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil, Türk İdari Yargılama Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s.270.

⁶⁷ KALABALIK Halil, İdari Yargılama Usulü Hukuku, Sayram Yayınları, Konya, 2013, s.345.

2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinde, 14'üncü maddeye göre yapılacak ilk inceleme sonrasında bentlerde sayılan sebeplerde bir sorun görülmesi halinde, mahkemece nasıl karar verileceği düzenlenmiştir⁶⁸. Hükümde, dava konusu yapılan işlemin kesin ve yürütülebilir olmaması halinde, davanın reddine karar verileceği öngörülmüştür.

Muktezalar mükelleflerin, vergi kanunlarının karmaşıklığı karşısında, uygulamada tereddüte düştükleri konular hakkında nasıl hareket edecekleri konusunda bilgilendirilmelerini amaçlar⁶⁹. Bu nedenle muktezaların kesin olduğu kabul edilse bile icrailik özelliği bulunmamaktadır. Vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaları halinde ilk inceleme veya davanın ilerleyen aşamalarında *"İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem"* olmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesine göre davanın reddine karar verilecektir. Danıştay bir kararında, *"... Limanında bulunan gemilere verilen bakım ve onarım hizmetlerinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin (b) bendinde belirtilen istisna kapsamında tutulması gerektiği yönünde mukteza verilmesi talebinin reddine ilişkin işlemin"* iptali istemiyle davada *"dava konusu muktezanın, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı"* gerekçesiyle 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin

⁶⁸ İlk inceleme üzerine verilecek karar: Madde 15 – 1. Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıdaki maddenin 3 üncü fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14 üncü maddenin; a) 3/a bendine göre adli yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine, b) 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine, c) 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine, d) 3/g bendinde yazılı halde otuz gün içinde 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuzgün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine, e) 3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciiine tevdiine, karar verilir.

⁶⁹ ARIKAN Zeynep, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:13, S:II, 1998, s.131.

birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca davanın reddine karar veren yerel mahkeme kararını onamıştır⁷⁰.

Danıştay başka bir kararında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca vergiden istisna tutulma istemiyle yapılan başvuruya verilen cevabi yazıya açılan davada, "*dava konusu edilen işlemin mukteza niteliğinde olduğu, tek başına idari davaya konu olabilecek niteliği haiz olmadığı*" gerekçesiyle davayı reddeden yerel mahkeme kararını onamıştır⁷¹. Söz konusu kararın muhalefet şerhi dikkat çekicidir. Vergiden istisna tutulma istemiyle yapılan başvuruya verilen kurumlar vergisinden istisna olmadığına ilişkin davalı idare cevabının, davacının hak ve menfaatini ihlal eden bir işlem niteliğini haiz olduğu gerekçesiyle idari davaya konu yapılabileceği belirtilmiştir⁷². Bizce de ilgili başvurusunu mukteza talebiyle gerçekleştirmiş olsa bile, başvurunun içeriğinde kurumlar vergisinden istisna olma talebi yer almaktadır. Bu nedenle, başvurunun şeklinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. İdarece verilen cevap, mükellefin kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağına ilişkin olacağından yargı mercileri önünde incelenmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Muktezalar, mükelleflerin vergi uygulaması ve vergi durumları bakımından tereddütlü ve müphem gördükleri hususlar hakkında yaptıkları izahat taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'nca cevaplanması suretiyle yazılan yazıdır. Muktezaya, izahat talebinde bulunan mükellef uymak zorunda değildir. Bununla birlikte, verilen mukteza sadece o konuya münhasır olarak verilir ve uygulanır. Farklı mükellefler için verilen muktezanın esas alınarak işlem yapılması Anayasa Mahkemesince kabul edilse dahi vergi idaresince kabul görmeyebilir. Bu durumla karşılaşılması için mükelleflerin kendi durumlarıyla ilgili özel olarak mukteza almaları daha faydalı olacaktır.

Muktezanın bağlayıcılığının zayıflığı, inceleme konumuz olan idari işlem boyutunu gündeme getirmektedir. Çünkü sadece icrai niteliği haiz olan idari işlemler idari davaya konu olabilmektedir. Muktezanın

⁷⁰ DANIŞTAY ÜÇÜNCÜ DAİRE, Karar T. 26.10.2017, E. 2013/9625, K. 2017/7424.

⁷¹ DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ DAİRE, Karar T. 27.11.2012, E. 2009/6399, K. 2012/7244.

⁷² DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ DAİRE, Karar T. 27.11.2012, E. 2009/6399, K. 2012/7244.

idari işlemin, tek taraflı olması, idari makamlarca yapılması, doğrudan hukuki sonuç doğurması ve kesinliği özelliklerini taşıdığı görülmektedir. Ancak muktezanın kişilerin hukukunu etkileyen, hukuk âleminde değişiklikler meydana getiren bir özelliği bulunmamaktadır. Yani muktezarlar, idari işlemlerin özellikleri arasında sayılan icrailik vasfını taşımadığı değerlendirilmektedir.

Muktezanın icrailik yönüne emare olabilecek özelliklerinin olduğu görülmektedir. Bunun kanıtı olarak muktezaya bağlanan hukuki sonuçlar gösterilebilir. Vergi inceleme raporu düzenlenirken muktezanın dikkate alınacağı kanunda yer alması da bu raporların değerlendirilmesi aşamasında, Rapor Değerlendirme Komisyonunda dikkate alınacağı öngörülmüştür. Söz konusu durum gibi hukuki sonuçlar nedeniyle, muktezanın konumu güçlendirilerek icrailik vasfının kazandırılabilceği düşünülmektedir.

Muktezaya uygun hareket eden mükellefler için kuvvetli bir koruma getirilmiştir. Muktezaya uygun hareket eden mükellef, vergi cezası ve gecikme faizi ile karşılaşmamaktadır. Bu durum, mükellefler için önemli bir koruma sağlamaktadır. Ancak mukteza vergi tarhına engel olmaz. Bu sebeple mükellefler hakkında kanunda sayılan sebeplerle vergi tarhı yapılabilir. Çünkü mükelleflerden sadece, vergi cezası ve gecikme faizi alınmayacağı öngörülmüştür.

Danıştay, kararlarında, muktezaı icrai olmayan işlemlerden görüş bildiren etkisiz işlem olarak değerlendirmektedir. Bu nedenle, doğrudan muktezaya karşı açılan davalarda, idari davaya konu yapılabilecek işlemin yokluğu gerekçesiyle incelenmeksizin ret kararına hükmedilmektedir. Elbette muktezaya dayalı işlemler yapan mükellefler hakkında yapılan tarhiyata, vergi cezasına ve gecikme faizine karşı dava açıldığında mahkemelerce, esastan muktezanın içeriğinin de incelemesi yapılmaktadır. Bu kapsamda, Gelir İdaresi Başkanlığınca düzenlenen mukteza incelenmektedir. Çünkü, vergi cezası ve gecikme faizi kesilip kesilemeyeceği konusunda idari yargı merciince bir belirleme yapılmamıştır.

O halde, son olarak muktezaların tek başına davaya konu yapıp incelenemeyeceği ancak, mukteza konusu vergiyle ilgili tarhiyat, vergi cezası ve gecikme faizinin incelenmesi halinde muktezanın da “*zımnen*” incelenebileceği söylenebilir.

KAYNAKLAR

- ACAR Mustafa Gürhan, Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ve İdare Açısından Bağlayıcılığı, *Vergi Dünyası*, S.242, 2011, s.122-126.
- AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat / KAYA Cemil, Türk İdare Hukuku, 10. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.
- AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil, Türk İdari Yargılama Hukuku, 2. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.
- ARIKAN Zeynep, Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:13, S:II, 1998, s.127-133.
- ATAY Ender Ethem, İdare Hukuku, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.
- AYKIN Hakan, Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Tartışmalı Bazı Konular, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 125, 2016, s. 147-186.
- AYKIN Hasan, Özelge Taleplerinin Cevaplanmasında Süre: Ülke Uygulamaları ve Türkiye, *Yaklaşım Dergisi*, S.276, 2015, s.30-36.
- BAYRAKTAR İhsan Kağan, Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, S.350, 2010, s.93-97.
- BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.
- CANDAN Turgut, İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- ÇELİK, Celal, "Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, S.261, 2003, s.24-28.
- ERKUT Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990.
- ERSOY Adnan, 6009 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi, *Vergi Dünyası*, S.357, 2011, s.46-49.
- GÖZLER Kemal, İdare Hukuku Cilt I, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009.

- GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, 9. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2004.
- GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- KALABALIK Halil, İdari Yargılama Usulü Hukuku, 6. Baskı, Sayram Yayınları, Konya, 2013.
- KARAHANOĞULLARI Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler, 1. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2011.
- KARATAŞ Durmuş, Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S:48, 2016, s.99-122.
- KARYAĞDI Nazmi, Yeni Özelge Sistemi, *Vergi Dünyası*, S.343, 2010, s.21-26.
- KARYAĞDI Nazmi, Eski Özelgeler Çöpe mi?, *Vergi Dünyası*, S.383, 2013, s.25-28.
- KAYA Cemil, Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:IX, S.1-2, 2004, s.253-284.
- KOCAER Şenol, Mükellef Aleyhine Özelgeler İptal Davası Konusu Olabilir mi?, *Yaklaşım Dergisi*, S.246, 2013, s.243-249.
- ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- SEZGİNER Murat, Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- TAŞKAN Yusuf Ziya, Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- ŞENYURT İdris, Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler, *Vergi Dünyası*, S.349, 2010, s.49-54.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.11, S.1-2, 2003, s.264.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. VII, S.1-2, 2012, s. 189- 222.

YAYLA Yıldızhan, İdare Hukuku, 1. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2009.

YILDIRIM Turan/YASİN Melikşah/KAMAN Nur/ÖZDEMİR H. Eyüp/ÜSTÜN Gül/ TEKİNSOY Okay, İdare Hukuku, 5. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Danıştay kararları www.uyap.gov.tr 'den alınmıştır.