

Avukat

Bekir Baykara

**VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ
GENEL TEBLİĞLER VE İÇ GENELGELERİN
HUKUKİ ANLAMI VE DEĞERİ**

Not: Bu Makale Vergi Dünyası Ekim 2001 tarih ve 242 no’lu sayısında yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA
Yeminli Mali Müşavir
Eski Hesap Uzmanı

I-GİRİŞ:

Vergi Kanunlarını uygulama görevi Maliye Bakanlığı’nındır.¹ Bakanlık bu görevi, merkez ve taşra örgütü (Maliye İdaresi) eliyle yürütür. İdare bu görevi yaparken, tarh tebliğ gibi bireysel² idari işlemler yapar, arama gibi eylemlerde bulunur. Ancak vergi kanunlarının uygulanması için bireysel idari işlemler³ yapmak, eylemde bulunmak yetmez. Bireysel idari işlemlerin kaynağı, dayanağı olan kanunların Türkiye’nin her yanında aynı (veya benzer) şekilde uygulanmasını sağlaması gerekir. İdari içtihat birliği de diyebileceğimiz bu görev genel düzenlemelerle sağlanabilir. İdare hukukunda bu tür düzenlemeler tüzük veya yönetmelik olarak adlandırmaktadır. Maliye Bakanlığı’nın tüzük veya yönetmelik adıyla yaptığı düzenlemeler⁴ bulunmakla birlikte, bu işi esas itibarıyla “Genel Tebliğ” veya “İç Genelge” adını verdiği düzenlemelerle yapmaktadır.

Vergi uygulamasında, hem idare hem de mükellefler açısından çok önemli olan “Genel Tebliğ ve İç Genelge” müesseselerinin vergi hukuku (ve dolayısıyla idare hukuku) bakımından anlam ve değeri konusunda bir anlaşma sağlanmış değildir. Esasen gerek idare hukukçularının gerekse vergi hukukçularının bu konu üzerinde fazla durmadıkları görülmektedir.

Bu yazımızda, genel tebliğ ve iç genelgelerin hukuki anlam ve değerini inceleyeceğiz. Yazımız üç ana bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünden sonra, genel olarak idari işlem

¹ 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK Md. 12/9.

² Bireysel sözcüğü yerine, özel gibi kelimelerde kullanılmaktadır.

³ Aşağıdaki bölümlerde, açıklayacağımız gibi, mükellefin hukukunda değişiklik yapan her vergisel işlem idare hukuku alanında bir idari işlemdir.

⁴ Bu süre kadar vergi uygulaması ile ilgili çıkarılan tek tüzük 15.03.1972 tarihinde yayımlanan “Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük”tür. Çıkarılan yönetmelik sayısı ise 35’i geçmiştir. Genel Tebliğ sayısı ise (6183 sayılı kanunun tebliğleri dahil) 1267’dir. İç genelge sayısı ise, iç genelgeler yayınlanmadığı için belli değildir. Bkz. Vergi Mevzuatı ile ilgili Tüzük ve Yönetmelikler. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayınları Ağustos 1997.

incelenecektir. Bu bölümde, genel olarak idari işlem tanımlanıp incelenecek, daha sonra bireysel ve genel düzenleyici işlemler üzerinde ayrı ayrı durulacaktır. Özellikle konumuzun esası olan genel düzenleyici işlemler üzerinde durulacaktır. Bu bölümler üzerinde ayrıntılı durmamızın nedeni vergi hukukunun idare hukuku ile yakın ilgisidir. Ayrıca VUK'nun 20. maddesinde açıkça belirtildiği gibi vergi tarhi idari bir işlemdir. Bundan sonraki bölümde genel tebliğ ve iç genelgeler incelenecektir. Maliye Bakanlığının vergi uygulamasındaki düzenleme yetkisi, genel tebliğ ve iç genelgelerin şekli unsurları, mükellefler ve Maliye personeli açısından bağlayıcılığı bu bölümün başlıkları olacaktır. En son bölümde de genel tebliğ ve iç genelgelerin yargısal denetimi incelenecektir.

İdarenin düzenleyici işlemlerinden birisi de kanun hükmünde kararname (KHK)dir. KHK'lerle vergisel düzenleme yapılamaz. Gerek çıkarılışı gerekse daha sonra kanunlaşma zorunluluğu, bunları yönetmelik ve tüzüklerden ayırmaktadır. Bu nedenlerle KHK'ler çalışmamızın dışında tutulmuştur.

II-İDARİ İŞLEMLER

A-GENEL OLARAK İDARİ İŞLEMLER

Dünyada her gün sayısı belirsiz doğal olaylar, fiiller (eylemler) ve işlemler olur. Ancak bunlardan bazıları hukuku ilgilendirir ve hukuki olay, hukuki fiil ve hukuki işlem adını alırlar.

Hukuki işlemler, hukuki bir sonuç elde etmek amacıyla iradenin açıklanması⁵ veya hukuk düzeninin uygun gördüğü belirli bir sonucu elde etmek amacıyla irade açıklaması⁶ diye tanımlanır. Hukuki işlemin sonucu bir hukuki ilişkinin kurulması, kaldırılması veya değiştirilmesidir.⁷ Hukuk düzeni tarafından tanınan (geçerli) bir sonucun olabilmesi için açıklanan iradenin bir yetkiye dayanması gerekir.⁸ Hukuki işlemin üç ögesi vardır. Geçerli bir irade, meşru konu ve (gerekli ise) şekil. Hukuki işlemler, kamu hukuku, özel hukuk işlemleri, tek taraflı-çok taraflı, ivazlı-ivazsız, sebebe bağlı, sebebe bağlı olmayan işlemler olarak ayrılır.

İdari işlemler de sonuçta hukuki işlemlerin bir çeşididir.⁹ İdarenin (Devlet ve diğer kamu tüzel kişileri) idari işlev konusunda yaptığı işlemler, idari işlemdir.¹⁰ İdari işlemler, tek

⁵ Necip Bilge Hukuk Başlangıcı, Ankara 1998 Sh. 214.

⁶ Tarhan Esener, Hukuk Başlangıcı, Ankara 2000 129.

⁷ Esener age. Sh. 129.

⁸ A. Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, Ankara 2000, Sh. 250.

⁹ İdari işlemler, kamu hukuku işlemlerindedir. Kamu hukuku işlemleri ise, yasama, yargılama ve yönetsel (idari) işlemler olarak ayrılır.

¹⁰ Lütfi Duran İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982, Sh. 385.

tarafli-çok tarafli işlemler şeklinde ayrılır. Tek tarafli işlemler, kural (kaide veya düzenleyici) işlemler, bireysel ya da örgütsel işlemler olarak ayrılır. Çok tarafli idari işlemler idari sözleşmelerdir.

İdarenin normal ve genel yetkisi birel ve özgül nitelikte uygulama ve işlem yapmaktır. İdari sözleşmelerde böyledir. Ancak düzenleyici genel işlemler istisnai ve sınırlıdır. İdari işlemler; idari kararlar, idari sözleşmeler düzenleyici işlemdir.¹¹ İdari kararlar, idarenin öznel ve kişisel hukuki durumlar yaratan, değiştiren bireysel ve özgül işlemlerdir.¹²

B-DÜZENLEYİCİ İDARİ İŞLEMLER

1-Genel Olarak

İdare; sürekli, soyut, nesnel herkes için geçerli (genel) durumları belirleyen uyulması zorunlu hukuki işlemler yapar. Bunlara “düzenleyici idari işlemler” veya kural (kaide) işlemler denir. İdarenin düzenleyici işlemleri organik ve şekli ölçüte göre idari, maddi ölçüte göre kanun (kural) işlemdir.¹³

Bireysel işlemlerle düzenleyici işlemler arasında önemli farklılıklar vardır. Bunlar,
-Düzenleyici idari işlemler, adli mahkemeler için de uyulması zorunlu kurallardır. Bireysel idari işlemlerde ise adli mahkemeler karar veremez, gerekiyorsa idare mahkemesinin kararını bekler (Geciktirici mesele sayar).

-İdare bireysel (birel) işlemleri yaparken önceki işlemlere bakmak zorunda değildir. Ancak düzenleyici işlemlere değışinceye kadar uymak zorundadır.

-İdare genel işlemleri her zaman değiştirebilir, geri alabilir. Ancak birel, özgül işlemlerde geri alma çok sıkı şartlara bağlıdır, çoğu zaman mümkün değildir.

Genel düzenleyici işlemlere her zaman itiraz edilebilir. Bireysel işlemlere itiraz ise bir süreye tabidir.

Bireysel işlemler yetkili bütün idareler tarafından yapılabildiği halde genel işlemler sadece anayasada belirlenen kurumlar tarafından yapılır.¹⁴

Bir başka fark da; düzenleyici işlemlere ilan tarihinden, birel işlemlere tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi başlar.

¹¹ Lütfi Duran age. Sh. 393. (yazar bu üç çeşit işleme planlama belgelerini de eklemektedir.)

¹² Lütfi Duran age. Sh. 394.

¹³ I. Giritli, P. Bilgen, Tayfun Akgüner İdare Hukuku C.1 Sh. 142-144. İlhan Özay Günışığında Yönetim. İstanbul, 1996 Sh. 326.

¹⁴ Lütfi Duran age.Sh.391

2-İdarenin Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisinin Kaynağı ve Yönetmelik Başlığı Dışındaki İşlemlerin Durumu

Düzenleyici idare işlemler, maddi olarak kanun/kural işlem, organik ya da işlevsel olarak da idari işlemdir. Bu haliyle bu işlem türü, hem Anayasa hem de idare hukukunun ortak alanıdır.

Türkiye’de baştan beri Anayasalar yürütmeye düzenleme yetkisi veren hükümler içermektedir. Bu konuda tartışma yoktur.¹⁵ Tartışma, idarenin düzenleme yetkisinin Anayasalarda mevcut bu maddelerden¹⁶ mi yoksa idare ve yürütme fonksiyonundan mı geldiği yönündedir.

Düzenleyici işlemin dayanağını Anayasamızda yer alan tüzük ve yönetmeliği düzenleyen maddelere veya (bu maddeler olmasa bile) genel yürütme ve idare yetkisine dayandırma, bu makalede incelediğimiz konu açısından önemlidir. Birinci görüş kabul edilirse Maliye Bakanlığı tebliğleri hiçbir şekilde düzenleyici işlem sayılmaz ya da (adı değişik olsa da) yönetmelik sayılarak düzenleyici idari işlem olarak kabul edilir. İkinci görüş sahiplerine göre ise, Anayasada tüzük ve yönetmelikle ilgili hükümler bulunmasa bile, idarenin düzenleme yetkisi mevcuttur. Çünkü bu yetkisi, yürütme ve idare yetkisi, genel düzenleyici işlemleri de içerir. Dolayısıyla idarenin düzenleyici işlemleri, tüzük ve yönetmeliğin dışında çeşitli adlar ve şekillerle de yapılabilir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı tebliğleri de bu açıdan (yönetmelik sayıldığı için değil) başlı başına bir genel düzenleyici işlemdir.

Lütfi Duran’a göre idarenin asli ve genel bir düzenleme yetkisi yoktur. Bu durum 1961 Anayasasının 113. maddesi ile teyit edilmiştir.1924 Anayasası döneminde çıkarılan tamim , talimat, izahname gibi metinlerin Anayasal dayanağı yoktur. 1961 Anayasası yürütme ve idareye tüzük ve yönetmelik çıkarma yetkisi vermiştir. O halde bunlar dışında düzenleme yetkisi kullanılamaz. Ancak bu durum başka adlarla çıkarılmış idari işlemleri geçersiz kılmaz. Şartları varsa “yönetmelik” sayılır ve geçerli olarak uygulanır.¹⁷ Yazar, yönetmelik başlığı

¹⁵ Ergun Özbudun Türk Anayasa Hukuku. Ankara, 1998 Sh.201.

¹⁶ 1924 Anayasası’nın 52 Maddesinde nizamname (tüzük) düzenlenmiştir. Bu maddede, tüzük kanunların uygulanışını ve emrettiği hususları düzenler ve yeni hüküm taşımamalıdır. Maddeye göre nizamnamelerin kanuna aykırılığı ileri sürülürse, sorunu TBMM çözümler.1961 Anayasası’nı 107 maddesi tüzükleri, 113 maddesi yönetmelikleri düzenler.1961 Anayasası’nda 1971 yılında yapılan değişikliklerle KHK girmiştir. KHK 64 maddede düzelenmiştir.1982 Anayasasının 91 maddesi KHK’yi, 115 maddesi tüzüğü, 124 maddesi yönetmeliği düzenlemiştir. 1961 Anayasası yönetmeliklerin Resmi Gazetede yayımlanmasını zorunlu kıldığı halde 1982 Anayasası bazı yönetmeliklerin (kişilerin hukuki durumlarını etkilemeyenlerin) yayımlanamayabileceğini kabul etmiştir.(Anayasa metinleri için bkz. A.Şeref Gözübüyük Açıklamalı Türk Anayasaları, Ankara, 1995)

¹⁷ Lütfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul, 1982 Sh.449-450.

taşımayan bu işlemlere “adsız düzenleyici işlemler” adını vermektedir.¹⁸ Bazı ceza hukukçuları da, yürütme organının sadece tüzük ve yönetmelik biçiminde işlem yapabileceğini savunmaktadırlar.¹⁹

Karşı görüş sahiplerinden Tahsin Bekir Balta’ya göre, düzenleyici işlem idarenin faaliyet şekillerinden biridir ve bu durum “düzenli idare” ilkesinin bir gereğidir. Bu idarenin genel düzenleme yetkisidir. Bunun sınırı üst hukuk kuralları ve çıkarılan idarenin görev alanıdır.²⁰ Düzenli idare ilkesi ise üst hukuk kurallarının idareye tanıdığı takdir yetkisinin, objektif, genel kurallara bağlanmasıdır.²¹ Turan Güneş’de düzenleyici idari işlemin kaynağını “idarenin takdir yetkisi”ne bağlanmaktadır. Yazara göre düzenleyici idari işlem, idarenin herhangi bir hususta sahip olduğu takdir yetkisini benzer olaylarda, vatandaşlar arasında eşit uygulamak amacıyla en baştan tespit etmesidir.²²

Diğer yazarlar da idarenin düzenleme yetkisini aynı şekilde “idarenin takdir yetkisi” ne bağlı olarak oluşan “genel düzenleme yetkisine” bağlanmaktadır. Bu yazarlara göre idare yönetmelik dışında çeşitli adlarla karar, kararname, tebliğ, sirküler, duyuru, yönerge, genelge gibi çeşitli adlar altında düzenleme yapabilir. Yazarlar “adsız düzenleyici işlem” adı altında uzlaşmış gibidirler.²³ Bu adın verilmesi, bu düzenlemelerin adsız (başlıksız) olmasından değil Anayasada sayılmamış olmasındandır.²⁴

2575 sayılı Danıştay Kanununun 24/1-d maddesi ve 2577 sayılı İYUK’nun 7/4 maddesi ile tüzük ve yönetmelik yerine sadece “düzenleyici işlem” deyimini kullanmaktadır.

Danıştay idarenin genel düzenleyici yetkisini kabul etmektedir. Bunun gereği olarak yüksek mahkeme önüne gelen yönetmelik adı dışında çeşitli başlıklar (genelge, tebliğ, sirküler v.s.) taşıyan düzenleyici işlemlere karşı açılan davaları kabul etmektedir.²⁵ İlgili bölümde açıklandığı gibi Danıştay, Maliye Bakanlığı tebliğlerine karşı açılan iptal davalarını da kabul etmektedir.

¹⁸ Age.Sh.472

¹⁹ Sulhi Dönmezer, Öztekin Tosun ve Duygun Yarsuvat’a ait bu görüş ve eserler için bkn.Kemal Gözler Türk Anayasa Hukuku Dersleri Bursa, 2000 Sh.408.

²⁰ Tahsin Bekir Balta İdare Hukuku C.1 Ankara 1970-72, Sh.176.

²¹ Age.Sh.133.

²² Turan Güneş Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara, 1965, Sh.87 v.d.

²³ A.Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku; Ankara 2000, Sh.213, İlhan Özay Günışığında Yönetim, İstanbul, 1996 Sh.329, İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner İdare Hukuku, İstanbul, 1998, Sh.157, Kemal Gözler Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Bursa, 2000 Sh.408.

²⁴ Özay Age.Sh.329.

²⁵ Danıştay’ın bu konuda yayınlanan son kararlarından birisi 1. DDK’nun E.1996/714, K.1998/615 sayılı kararıdır. Bu kararda Çevre Bakanlığı’nın bir “genelge” sinin iptali istemi ile açılan davayı kabul etmiştir. Danıştay Dergisi 1999 Sayı 100 Sh.45.

3-Düzenleyici İdari İşlemlerin Denetimi

Düzenleyici idare işlemler, her idari işlem gibi yargı denetimine tabidir. (Anayasa Md.7)

Düzenleyici idari işlemlere karşı iptal davası Danıştay'da açılır (Danıştay K. Md. 24/1-d). Dava açma süresi, ilan tarihini takip eden günden itibaren 60 gündür (İYUK Md.7/4).

Bu süreden sonra açılan dava süre yönünden reddedilir. Ancak, 60 günlük süreden sonra düzenleyici işlem kendisine uygulanan kişiler, düzenleyici işleme, uygulama işlemine²⁶ veya her ikisine birden dava açabilirler (İYUK md. 7/4). Bu durumda dava açma süresi, uygulama işleminin tebliği tarihinden başlar. Hem uygulama işlemine hem de düzenleyici işleme dava açılması halinde, dava Danıştay'da açılır. Dava konusunun vergi tarhı olması halinde ilginç bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi davalarında dava açma yeri vergi mahkemesi, dava açma süresi 30 gündür. Salınan vergi ile birlikte, vergi tarhının dayanağı olan idari işlemin de iptali istendiğinde dava yerinin ve süresinin ne olacağı açık değildir. Bu durumda davanın Danıştay'a açılacağı ve dava açma süresinin 60 gün olacağı yönünde Danıştay kararı vardır.²⁷

Düzenleyici işlemlere diğer işlemler gibi yetki, şekil, sebep konu ve maksat yönlerinden iptal davası açılabilir.²⁸ Düzenleyici işlem iptal edilince düzenleme ortadan kalkar. İdareye düşen pasif kalmaktır. Yani bu işlemi uygulamamaktır.²⁹

III-GENEL TEBLİĞ VE İÇ GENELGELER

A-VERGİ HUKUKU ALANINDAKİ DÜZENLEMELER

Vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili düzenleyici işlemler, tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu Kararı, genel tebliğ ve iç genelgedir.

Vergi uygulaması ile ilgili tek tüzük 15.03.1972 tarihinde yayımlanan "Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük"tür. Bundan başka tüzük düzenlenmemiştir.

Vergi uygulaması ile ilgili yönetmelikler bulunmakla birlikte, yaygın değildir. Vergi idaresinin çıkardığı ve halen yürürlükte olan yönetmelik sayısı fazla değildir. Ayrıca bunların

²⁶ Düzenleyici idari işleme dayanılarak yapılan işlemlere bu ad verilmektedir. Sonuç işlem, bağlı işlem, ilgili işlem gibi adlar da verilmektedir. Ramazan Çağlayan İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, Ankara 2000, Sh. 163.

²⁷ A.Şeref Gözübüyük-Turgut Tan İdare Hukuku ve İdari Yargılama Hukuku Ankara, 1999 C.2 Sh. 890. İlgili Danıştay Kararı metni için bkz., Danıştay VDDGK 9.03.1990 E.1989/14 K.1990/26 Danıştay Dergisi Sayı 80 Sh.117.

²⁸ Düzenleyici idari işlemlerin bu öğeleri için bkz. Metin Günday İdare Hukuku Dersleri Ankara 1996, Sh. 100-108.

²⁹ R.Çağlayan age. Sh. 154.

hepsi vergi uygulaması ile ilgili değildir. Örneğin 11.03.1981 tarihli “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Esaslarının Tespiti Hakkında Yönetmelik” vergi uygulaması ile ilgili olmakla birlikte, gelir idaresince çıkarıldığı halde, 01.07.1985 tarihli Katma Değer Vergisi Fon Yönetmeliğinin vergi uygulaması ile hiçbir ilgisi yoktur.³⁰

Maliye Bakanlığı, Anayasanın 124. Maddesi ile verilen “...kanunların uygulanmasını sağlamak.....” görev ve yetkisini, “Genel tebliğ”ler aracılığıyla yapmaktadır. Genel tebliğler bakan tarafından imzalanmakta ve Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Vergi hukukçuları ve uygulamacılar genel tebliğleri, kanununun verdiği yetkiye göre çıkarılanlar ve herhangi bir yetkiye dayanmadan çıkarılanlar olarak ikiye ayırmaktadırlar.

Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazete’de yayımlanmadan teşkilata duyurulan “iç genelge”ler de düzenleyici işlemdir. Ancak bunlar adı üstünde, sadece Bakanlığın iç düzenini ilgilendiren işlemler olup, bu düzenlemelerin mükellef hukukuna etkili olmaması gerekir. Ancak aşağıda örneklerini verdiğimiz gibi her zaman böyle olmamaktadır. İç genelgelerle vatandaş (mükellef) hukukunu etkileyecek düzenlemeler yapıldığı takdirde, yayımlanmadıkları için sakat işlem durumuna düşerler.

B-GENEL TEBLİĞ VE İÇ GENELGELERİN HUKUKİ DURUMU

1-Genel Tebliğler, Genelgeler Konusunda Literatürlerdeki Görüşler.

Vergi hukuku ile ilgili genel eserlerde³¹, genel tebliğ, iç genelge ve genelgeler bir idari işlem olarak değil, kaynak olarak değerlendirilmiş, işlenmiştir.³² Bu kaynaklar³³ vergi hukukunun kaynaklarını, esas itibarıyla, bağlayıcı (asli) yardımcı (ikincil, tali) kaynaklar olarak incelemektedir. Düzenlemeyi yapan organa göre (yasama organından, yürütme organından, yargı organından doğan kaynaklar gibi)³⁴ veya Anayasa, kanun, tüzük şeklinde hiyerarşik sıralama yaparak³⁵ inceleyen yazarlar da bulunmaktadır. Fakat inceleme şekli ve yöntemi ne olursa bütün kaynakların vardığı sonuç şudur; genel tebliğ, genelge, iç genelge gibi kaynaklar, mükellefi ve yargı organlarını bağlayıcı kaynaklar değildir. Bunlar idarenin

³⁰ Vergi İdaresince çıkarılan ve yürürlükte olan yönetmeliklerden 15 adedi Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlikle ilgilidir.

³¹ Makalemizde konuyla ilgili kaynaklar incelenmeye çalışılmıştır. (En son kaynakları içeren kaynakçaya sahip kitap için bkz. Sadık Kırbas age.)

³² Yukarıda, düzenleyici idari işlemler konusunda başvurduğumuz kaynaklardan sadece T. B. Balta konuyu bu başlık altında işlemiştir. Diğer yazarlar idari işlemler arasında işlemiş, değerlendirmişlerdir. Ancak bu durum idari işlem olma özelliğini geride bıraktırmamış, gereği gibi işlenmiştir.

³³ Bu kaynaklar, Akif Erginay Vergi Hukuku, Ankara 1998, Sh. 33-42, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku Ankara, 1995 Sh. 13-16, Selim Kaneti Vergi Hukuku İstanbul, 1989, Sh. 16-24, Sadık Kırbas Vergi Hukuku Sh. 38-59, Özhan Uluatam Vergi Hukuku Ankara 1994, Sh. 33-42, Şerafettin Aksoy Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1996 Sh. 11-18, Mehmet Arslan Vergi Hukuku, İstanbul 2000, Sh. 9-16.

³⁴ Kırbas age Sh. 38-59, Arsalan Sh. 9-16.

³⁵ Erginay age. Sh. 33-42.

kendi idari hiyerarşisi içinde sadece maliye memurlarını bağlayan metinlerdir. Ancak bir vergi kanunu maddesinin açıkça verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğler bağlayıcı, birincil (asli) kaynaklardır. Keza Anayasanın 71. Maddesinin son fıkrasına göre kanunlarda belirlenen alt ve üst sınırlar konusunda, Bakanlar Kurulunun çıkardığı kararlar da bağlayıcı kaynaklar olarak görülmektedir. Yazarların çoğu görüşlerini yargı kararlarına da dayandırmaktadırlar. Bu görüşe göre, yani kanunun verdiği yetkiye dayanmayan (yazarlar bunlara yorum tebliği de demektedirler) tebliğler bağlayıcı olmadığı için, iptal davasına da konu olamaz.

Bu görüşün bizi ilgilendiren kısmı, açıkça yetki veren bir kanun hükmüne dayanmayan, yorum tebliği olarak da adlandırılan tebliğlerin bağlayıcı olmadığı ve iptal davasına konu olamayacağı görüşüdür. Biz bu makalede bunun tersini, yani bu tür tebliğlerin hatta genelge ve iç genelgelerin bağlayıcı olduğunu ve iptal davasına konu olabileceğini iddia ediyoruz. Bu nedenle yazarların bu görüşünün dayanaklarını incelemek istiyoruz.

Akif Erginay'a göre vergi hukukunda ancak yeni vergi koyan, değiştiren veya kaldıran kurallar kaynaktır.³⁶ Dolayısıyla yetki tanıyan bir kanun hükmüne dayanmayan tebliğlerin kaynak değeri yoktur.³⁷ M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan'a göre de, asli ve yardımcı kaynak olmanın ölçütü yeni bir vergi normu koyup koymamadır.³⁸ Yazarlara göre genel tebliğler ve genelgeler yeni bir vergi normu koymazlar dolayısıyla ikincil kaynak durumundadırlar. Bunlar idari işlem anlamında icrai bir işlem değildirler. Sadece açıklamadırlar. Dolayısıyla iptal davasına konu olamazlar.³⁹ Ancak bu yazarlar dipnotta, mükelleflerin hukuki durumlarını etkileyen genel tebliğlerin de bulunduğunu belirtmişlerdir. Selim Kaneti de vergi hukukunun kaynaklarını, bağlayıcı ve yardımcı kaynaklar olarak ayırdıktan sonra⁴⁰ tebliğleri, "Bağlayıcı Bakanlık Tebliğleri"ni bağlayıcı kaynaklar arasında, "Bakanlık Genel Tebliğleri" ile "Genelgeler, Muktezalari" yardımcı kaynaklar arasında saymaktadır. Yazara göre, kanunun bazı ayrıntıları düzenleme **görevi** verdiği hallerde tebliğler bağlayıcıdır. Diğerleri ise bağlayıcı değildir. Bağlayıcı olmayan tebliğler, Bakanlığın görüşlerini içerir ve maliye memurları yasaları bu doğrultuda uygulayacaklardır. Yazara göre bu tebliğler idarenin iç bünyesine ilişkindir ve kişiler hakkında **icrai** nitelikleri yoktur ve iptal davasına konu olamazlar. Yazar bu konuda 1975 ve 1977 tarihli iki Danıştay kararını vermektedir.⁴¹

³⁶ Erginay age. Sh. 33.

³⁷ Age sh. 40.

³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan age. Sh. 13.

³⁹ Age Sh. 16

⁴⁰ Kaneti age. Sh. 16.

⁴¹ Danıştay 4. D. 20..03.1975, 435/1136, 4. D. 01.11.1977, 495/2795.

Sadık Kırbaş, vergi hukukunun kaynaklarını, çıkarıcı organa göre, yasama organından doğan kaynaklar, yürütme organından doğan kaynaklar başlıkları altında incelemektedir. Ancak **hukuk kaynaklarını** bağlayıcı (uyulması zorunlu) ve temel kaynaklar ve yardımcı kaynaklar olarak ayırmaktadır. Yardımcı hukuk kaynaklarını ise yeni hüküm getirmeyen, var olan hukuk kurallarını yorumlayıcı açıklayıcı kurallar olarak görmektedir. Buna göre tüzük ve yönetmelik bu tür yani yardımcı hukuk kuralıdır. Yazar Genel Tebliği, kanunun Bakanlığa verdiği yetkiye dayanarak çıkardığı uyulması zorunlu temel kaynak niteliğindeki genel tebliğler⁴² ile, bir yetkiye dayandırılmadan çıkarılan ve mükellefleri ve yargı organlarını bağlamayan genel tebliğler olarak ikiye ayırmaktadır. Yazara göre icrai nitelikte olmayan bu tebliğlere karşı yargıya başvurulamaz.⁴³ Çünkü bu tür tebliğler vergi idaresine yöneliktir ve idari emir niteliğindedir. Genelgeler ve iç genelgeler de aynı durumdadır. Mehmet Arslan'ın genel tebliğ, genelge ve iç genelgeler hakkındaki görüşü ve sınıflandırması Sadık Kırbaş gibidir. Gerek Şerafettin Aksoy'un gerekse Özhan Uluatam'ın tebliğler, genelge ve iç genelgeler hakkındaki görüş ve düşünceleri yukarıdaki görüşlere paraleldir.

2-Genel Tebliğ ve Genelgeler Hakkındaki Görüşümüz

a-Genel Tebliğ ve Genelgelerin Hukuki ve Mali Fonksiyonu ve Önemi

Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulamasını sağlamak Maliye Bakanlığının görevidir (178 Sayılı KHK Md. 12/9). Kanunların uygulaması ise sadece kanunların emrettiği hususlarda bireysel işlemler yapmak değildir. Bu işlemler yanında veya bu işlemler için hazırlıklı olmak, yol gösterici olmak için bir takım faaliyetler de gerekir. Kanunları yorumlamak, yorum birliğini sağlamak yönünde bir dizi faaliyet de gerektirir. Verginin yasallığı ve düzenli idare ilkesi gereği vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı olmasa da, kanunda boşluk varsa doldurulması, takdir yetkisi verilmişse kullanılması gerekir. Bu yetkilerin de düzenleyici genel işlemler ve faaliyetlerle kullanılması gerekir.

Vergi hukukundaki düzenleyici işlemler, yukarıda III/A bölümünde açıkladığımız gibi, tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu kararı, tebliğ ve genelgelerdir. Bunlar arasında en yaygın ve en çok kullanılanı tebliğ ve genelgedir. Tebliğ (Genel tebliğ)ler hem vergi uygulaması ile görevli Maliye personeline hem de mükelleflere yöneliktir. Genelgeler (İç genelgeler) ise içe dönük, vergi dairesinin iç işleyişine yöneliktir. Genel tebliğler Resmi Gazetede yayımlanır. İç genelgeler duyurulur.

⁴² Yazar Anayasanın 73. Maddesine göre kanunların verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararlarını da uyulması zorunlu birincil kaynak olarak görmektedir.

⁴³ Kırbaş age sh. 51-52, Yazar bu konuda Danıştay 4. D. 15.06.1990, 1807/2101 sayılı kararı örnek vermektedir

Doktrinde ve uygulamada tebliğler ikiye ayrılıyor. Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğler, böyle bir yetkiye dayanmayan tebliğler. Birinci grup tebliğler, tebliği çıkaran makamlarca “uygulama tebliği” ikinci grup tebliğler ise “yorum tebliğleri” olarak anılmaktadır. Biz de aynı adla anacağız.

Uygulama tebliği olarak adlandırılan tebliğlerin, 1980 öncesinde fazla uygulama alanı yoktu. VUK’nun 318. Maddesi gereği yayınlanan amortisman tebliğleri bunun nadir örneklerinden biri idi. Ancak, 1980 yılından sonra başlayan ve neredeyse her kanun maddesinin sonuna eklenen⁴⁴ “usul ve esasları Maliye Bakanlığı belirlemeye yetkilidir” türünden yetkilerle, bu çeşit tebliğler de hızla artmıştır. Bu tür tebliğler ile yetki aldığı kanun maddesinde belirlenen konuda düzenleme yapılmaktadır.

Yorum tebliğleri ise herhangi bir kanun maddesinden yetki alarak çıkarılmış değildir. Bu tür tebliğler, Maliye Bakanlığının belli bir konudaki yorumunu, görüşünü ifade etmektedir.

İç genelgeler ise, adı üstünde Vergi Dairesinin iç işlerini düzenleyen genel yazılı emirlerdir. “Vergi Dairesine merkezden giden talimatlardır.”⁴⁵ Bu haliyle içe dönüktür ve mükellef hukukunu ilgilendirmez. Yeni hükümler getirmez. Eğer getiriyorsa “çizme aşıyor” ve iç genelge olmaktan çıkıyor demektir.⁴⁶ “Uygulama İç Genelgesi” olarak anılan bu düzenlemelerin amacı, “Vergi Dairesince yapılan iş ve işlemlerde birlik ve bütünlük sağlanmasıdır.”⁴⁷ İç genelgeler bu haliyle vergi uygulamasında önemli bir belge durumundadır. Ancak asıl önemi, yeni hükümler getirdiğinde, yani “çizmeyi aştığında” ortaya çıkmaktadır.⁴⁸ Son zamanlarda bu durum sıkça ortaya çıkmakta, bu nedenle de dergiler ek olarak vermekte, konuyla ilgili her dergide iç genelgelere yer verilmektedir. Aşağıda belirteceğimiz gibi bu da hiç de sağlıklı bir durum değildir.

Hangi sıfatla anılırsa anılsın genel tebliğler, vergi uygulamasında çok önemli bir yere sahiptir. Bu eskiden beri böyledir. Vergi memuru, kanundan önce genel tebliğe bakar. Mükellef, muhasebeci, yayınlanan tebliğleri ilgiyle izler. Tebliğ yayınlanmasını bekler.

⁴⁴ “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” konulu, 7-10 Ekim 1991 tarihli toplantı, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını. Sh. 73 (Erol Çırakman’ın ifadesi). Toplantıya, Yüksek Yargı Mensupları, Üniversite Öğretim Üyeleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü üst düzeyi katılmıştır. Bundan sonra kısaca “Toplantı” olarak anılacaktır.

⁴⁵ Toplantı Sh. 162 (Nevzat Saygılıoğlu İfadesi).

⁴⁶ Aynı yer, aynı kişi.

⁴⁷ Uygulama İç Genelgeleri, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını Ocak 1996, Genel Müdür Hasan Basri Aktan’ın Önsözü.

⁴⁸ Bu konuya iyi bir örnek, 15.08.2000 tarih ve 2000/3 sayılı Kurumlar Vergisi İç Genelgesidir. Bu genelgenin değerlendirmesi için Bkz. Bekir Baykara İhtirazi Kayıtlı Beyan Yürütmeyi Durdurma ve Ödenen Vergilerin İfadesi, Yaklaşım, Sayı 94, Ekim 2000, Sh. 218 v.d.

İster yorum isterse uygulama tebliği olsun, genel tebliğler “Düzenli İdare İlkesi”nin⁴⁹ yasa önünde eşitlik ilkesinin (herkese aynı kuralların uygulanması bakımından)⁵⁰ gerçekleştirilmesinde önemli fonksiyon ifa ederler. Ayrıca “İdarede şeffaflık ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, genel tebliğin önemini ortaya koyan ilkelere”⁵¹ çünkü, sıfatı, dayanağı, hukuki değeri ne olursa olsun, memurlar, bir kanun maddesinin nasıl uygulanacağını genel tebliğ sayesinde öğrenmektedirler. Bu şekilde bütün mükellefler (Doğru-Yanlış) aynı işleme tabi tutulmaktadır. Mükellefler idarenin görüşünü öğrenmekte, uymakta veya dava açmak veya ihtirazi kayıtla beyanname vermek gibi seçenekler elde etmektedir.

b-Tebliğ ve Genelgelerin Düzenleyici İdari İşlem Olma Niteliği

Genel tebliğler ve genelgeler sürekli, soyut, nesnel ve herkes için geçerli (genel) durumları düzenler. Bu haliyle bütün tebliğ ve genelgeler idarenin düzenleyici faaliyetleridir. Ancak, sadece mükellefin hukuki durumlarını etkileyen düzenlemeler, yani icrai olanlar, idari işlemdirler. İdari işlem türü olarak da elbette “Düzenleyici İdari İşlemdir”ler. Yukarıda yazımızın II/A ve A-1 bölümünde belirttiğimiz gibi, bir hukuki ilişkinin kurulması, kaldırılması veya değiştirilmesi sonucunu doğuran işlem hukuki işlemdir. Bu sonuç, idari bir düzenleme ile sağlanıyorsa, düzenleyici idari işlem söz konusudur. Dolayısıyla vatandaşla herhangi bir vergi hukuku ilişkisinin kurulması, kaldırılması veya değiştirilmesi sonucunu doğuran her tebliğ, her genelge icraidir. Bu nedenle de düzenleyici idari faaliyet olmaktan çıkar, düzenleyici idari işlem haline gelir.

Genel tebliğler mükellef ile vergisel bir ilişki kurmak üzere çıkarılırlar. İddia edildiği gibi sadece Maliye memurları için çıkarılmış olsaydı, genel tebliğ değil iç genelge çıkarılırdı. Bu yapısı itibariyle de genel tebliğler esas itibariyle mükellefin hukuki durumunu etkiler. Yorum veya uygulama tebliği olmaları durumu değiştirmez. Yukarıda sözünü ettiğimiz vergi hukuku kitapları ise, uygulama tebliğlerini bağlayıcı düzenleyici idari işlem saymakta, yorum tebliğlerinde ise bu özellik görülmemektedir. Bu yazarlara göre yorum tebliğleri mükellefi bağlamaz. Çünkü, mükellefin hukuki durumunu etkilemez. Bu nedenle de yorum tebliğleri düzenleyici işlem değildirler ve iptal davasına konu edilemezler. Yazarların bu sonuca varmalarının nedeni, bu tebliğlerin dayanağı (kaynağı)dır. Bu yazarlar açıkça ifade etmeseler bile, uygulama tebliğleri kanunların verdiği bir takdir yetkisine, yorum tebliğleri yorum yetkisine dayanılarak çıkarılmaktadır. Dolayısıyla bu yazarlara göre, yorum yoluyla yeni bir hukuk kuralı getirilemez. Oysa aşağıda açıklayacağımız nedenlerle bu doğru değildir.

⁴⁹ Bu ilke için bkz. T.B. Balta age Sh. 133.

⁵⁰ Bu ilke için bkz. Zuhâl Bereket Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Ankara 1996, Sh. 401.

⁵¹ Toplantı Sh. 96 (Bumin Doğrusöz ifadesi)

Yorum yoluyla yeni bir hukuki durum oluşturulmadığı, hukuk düzenine yeni norm getirilmediği iddiası doğru değildir. Klasik yorum teorisine göre, yorum normun içinde eskiden beri bulunan anlamı gün ışığına çıkarır. Yeni bir kural koymaz.⁵² Halbuki realist yorum teorisine göre yorumcu gerçek kanun koyucudur.⁵³ Bu iki görüş belki iki ucu işaret etmektedir. Ancak yorumcunun hukuki durumu etkilediği bir gerçektir. Çünkü yorumcu en az iki almasıktan birini tercih eder. Yaptığı tercih de uygulandığı kişinin hukuki durumunu etkiler. Bu vergi hukukunda bazen çok belirgin hale gelmektedir. Örneğin, dış protezcilerinin durumu. Dış protezcilerinin kazancı Serbest Meslek Kazancı mı yoksa Ticari Kazanç olarak mı vergilenecektir? Bu bir yorum konusudur.⁵⁴ Yorumla varılan sonuç ne olursa olsun mükellefin hukuki durumu çok etkilenecektir. Çünkü Gelir Vergisi uygulamasında, tacir veya serbest meslek erbabı olmak iki ayrı dünyada olmak demektir. Dış protezcileri ister genel tebliğle isterse iç genelge ile tacir hale getirilsin hukuki durumları etkilenecektir. Hem de ciddi bir şekilde.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı gibi, ister uygulama tebliği isterse yorum tebliği olsun, genel tebliğler “Düzenleyici İdari İşlemdir”ler. Eğer iç genelgeler de, iç ilişkileri düzenleme dışında, mükellefin hukuki durumunu düzenlerlerse aynı hukuki statüyü kazanırlar.

Genel tebliğlerin düzenleyici idari işlem sayılması için adının tüzük veya yönetmelik olup olmaması önemli değildir. Bu konuyu yazımızın II/B-1 ve 2 bölümlerinde açıkladık.

Bir idari düzenlemenin “Düzenleyici İdari İşlem” sayılıp sayılmamasının en önemli hukuki sonucu, iptal davasına konu olabilmesidir. Konu aşağıda incelenmiştir.

c-Tebliğ ve İç Genelge İle Düzenleme Yapmanın Sınırı

Tebliğ ve iç genelge ile yapılan düzenlemenin sınırını, bu düzenlemenin dayanağı olan yetki belirler. Yukarıda değindiğimiz gibi uygulama tebliğlerinin sınırı, tebliğin dayandığı kanun maddesinin verdiği takdir hakkı (yetkisi)dir. Ancak gene belirttiğimiz gibi kanun maddesinde verilen yetkinin, verginin esas noktalarına değil, ikincil (tali) noktalarına ve çok sınırlı bir yetki olduğunu kabul etmek gerekir. Bu, verginin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir.

Yorum tebliğlerinin sınırını ise, idarenin yorum yetkisi belirler. Yorum yetkisini, yorum kurallarını aşan, zorlayan tebliğler hukuka aykırıdır.

İç genelgelerin sınırı ise, idarenin iç düzenleme (organizasyon) yetkisidir. Bu yetki aşıldığında düzenlemenin niteliği değişir. Artık iç genelge yoktur.

⁵² Kemal Gözler, Hukukun Genel Teorisine Giriş, Ankara 1998, Sh. 161-185.

⁵³ Age. Sh. 185.

⁵⁴ Bu konu 4369 SK. İle, GVK'nın 66/II-4 maddesine hüküm konularak çözülmüştür.

d-Tebliğ ve İç Genelgelerin Bağlayıcılığı

Bu konuya girmeden önce, kurallar (normlar) hiyerarşisi (alt-üstlüğü) üzerinde bir kaç söz söylemek isteriz. Bilindiği gibi kurallar arasında Anayasa, Kanun, KHK, tüzük, yönetmelik (düzenleyici idari işlemler) şeklinde bir kurallar hiyerarşisi mevcuttur. Kanun, Anayasa, KHK hem dayandığı kanuna hem de Anayasaya aykırı olamaz. Tüzük kanuna, yönetmelik de kanun ve tüzüğe aykırı olamaz. Yukarıda sözünü ettiğimiz, tebliğ genelge gibi yönetmelik hükmündeki düzenlemeler de kanuna (ve tüzüğe) aykırı olamaz.⁵⁵

Kurallar hiyerarşisi böyledir. Ancak uygulama bunun tam tersidir. Yani uygulama yukarıdan aşağıya değil, aşağıdan yukarıyadır.⁵⁶ Kanun varken Anayasa maddesi, yönetmelik varken kanun maddesi uygulanmaz.

Tebliğ ve genelgenin bağlayıcılığına gelince; Maliye personeli her hal ve takdirde önce tebliğ ve genelgeyi uygular. Tebliğ ve genelgenin hukuki nitelikleri önemli değildir. İster yönetmelik gibi düzenleyici işlem sayılsın isterse genel emir olduğu düşünülün bu böyledir. Çünkü memurlar amirlerinin yazılı emirlerine mutlak surette uymak zorundadırlar (Anayasa Maddesi).⁵⁷

Yargı için durum farklıdır. Tebliğler (bazı şartlarla iç genelgeler) düzenleyici idari işlem olarak, yargı organını da bağlar. Ancak bu bağlama idare gibi değildir. Düzenleme üst hukuk kurallarına aykırı ise yargı tebliğ veya iç genelgeyi (açıldığı yer veya isteme göre) görmezden gelir veya iptal eder.⁵⁸ Üst hukuk kuralına göre karar verir.

Genel tebliğ ve iç genelgelerin mükellef (vatandaş) için bağlayıcı olup olmaması, bize anlamlı gelmiyor. Çünkü, ister düzenleyici işlem sayılıp bağlayıcı addedilsin, isterse sadece idarenin görüşüdür denip bağlayıcı görülmesin durum değişmez. Her iki halde de tebliğe ve genelgeye uymamanın müeyyidesi bu düzenlemeler paralelinde işlem tesisidir. Sonucu da yukarıdaki paragraf çerçevesinde yargı belirleyecektir.

e-Uygulama Tebliğleri Ve Yorum Tebliğleri Düzenleyici İdari İşlemdirler ve İptal Davasına Konu Olabilirler.

Uygulama tebliğlerinin iptal davasına konu olabileceği tartışmasız olarak kabul edilmektedir. Ancak yorum tebliğlerinin iptal davasına konu edilmesini hiçbir vergi hukuku kitabı kabul etmemektedir. Bu görüşlerini de Danıştay kararı ile desteklemektedirler.

⁵⁵ İdare hukukunda düzenleyici işlemlerin de kendi aralarında bir hiyerarşisi olduğu kabul edilmektedir. Bu hiyerarşi tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler şeklindedir. (T.Güneş age. 193)

⁵⁶ Mukbil Özyörük İdare Hukuku Ders Notları (Çoğaltma) Ankara 1982, Sh. 64.

⁵⁷ Konusu suç olan emir yerine getirilmez. (Anayasa Md. 137)Ancak genel tebliğ ve iç genelge ile suç olan bir hususun düzenlenebileceğini düşünemiyoruz.

⁵⁸ Yüksel Esin, Yönetmelikler (İdarenin Takdir Yetkisi ve Denetimi) İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler. III Danıştay Yayınları, Ankara 1980, Sh. 159.

Bizim görüşümüz yukarıdaki bölümlerde açıklandığı gibi yorum tebliğlerinin de düzenleyici İdari İşlem olduğu ve iptal davasına konu olabileceği yönündedir. Danıştay kararları da görüşümüzü desteklemektedir. Çünkü, Danıştay bu konuda içtihat (görüş) değiştirmiştir.⁵⁹ Sözünü ettiğimiz yazarların dayandığı kararlar eski kararlardır.

Aşağıdaki Danıştay kararlarından görüleceği gibi, yorum tebliğleri de düzenleyici idari işlemdirler ve iptal davasına konu olabilmektedirler.

Danıştay 4. Dairesinin 17.03.1999 tarih ve K. 1999/1157 sayılı kararı bu konuda güzel bir örnektir. Mükellef 194 sayılı Gelir vergisi genel tebliğinin I/4-b bölümünün iptali için dava açmıştır. Maliye Bakanlığı “Tebliğın idarenin görüş belirten bir işlemi olduğunu ve idari davaya konu edilemeyeceğini” savunmuştur. Danıştay “Dava konusu genel tebliğ, davacının hukuki durumunu etkileyen düzenleyici hükümler içermesi nedeniyle idari davaya konu edilebileceğinden, Maliye Bakanlığının aksi yöndeki savunması yerinde bulunmamaktadır” şeklindeki gerekçe ile davayı kabul etmiştir.⁶⁰ Kararın azlık oyu, yukarıda belirttiğimiz vergi hukuku kitaplarındaki görüş paralelinde “Maliye Bakanlığının davaya konu edilebilecek genel tebliğleri sadece kanunla verilen yetkiye dayanılarak çıkarıldığı için tarafları ve hatta uyuşmazlık çıkması halinde yargı yerlerinin dahi dışına çıkamayacağı genel tebliğler olup, davaya konu 194 sayılı genel tebliğ ise idarenin kendi teşkilatına yönelik, diğer görüş ile kanun maddesi hakkında görüş bildiren bir işlem olmakla.....” şeklindedir.

Yukarıdaki karar tek örnek değildir. Aynı dairenin 06.12.2000 tarih ve K.2000/5053 sayılı kararı da aynı yöndedir. Danıştayda 231 seri no’lu gelir vergisi genel tebliğinin iptali için dava açılmıştır. Maliye Bakanlığı usul yönünden yukarıdaki kararda olduğu gibi savunma yapmıştır. Yüksek Mahkeme bu savunmayı yerinde görmemiş, “.....Davacının hukukunu doğrudan etkileyen hükümler getirmesi nedeniyle idari dava konusu teşkil edebileceğinden,” tebliğın iptali istemiyle açılan davayı kabul etmiştir. Adı geçen tebliğ oy birliğiyle iptal edilmiştir.⁶¹ Danıştay’ın bu yöndeki kararları yukarıda belirtilen iki kararla sınırlı değildir.⁶²

⁵⁹ Anayasa ve kanunlarda değişiklik olmadığı halde Danıştay’ın görüş değiştirmesini, Ernest Hırşt’ın şu sözleri çok mükemmel ve veciz olarak açıklamaktadır. “Kurallar lafız bakımından oldukları gibi kalsalar bile, uygulanacakları ilişkiler sonsuz değişikliklere uğrayacağından, bu kez kuralların ruhları değişir.” Ernest Hırşt Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri Ankara 1996, Sayfa 10. (Bugünkü dile uyarlayan Selçuk (Baran) Veziroğlu).

⁶⁰ Karar metni için bkz. Danıştay Dergisi Sayı 101, Sayfa 266 v.d.

⁶¹ Karar metni için bkz. Vergi Dünyası sayı 235.

⁶² 4. Daire, K.1998/4320 (Danıştay Dergisi Sayı 100, Sh. 169), 4. Daire K.1998/4902 (Danıştay Dergisi Sayı 100, Sh. 162).

Son söz olarak şunu da belirtmek gerekir. Yorum tebliğlerinin uygulama tebliği gibi idari davaya konu edilebilmesi, hem idare hem de mükelleflerin lehinedir. Çünkü açılacak bir dava, verilecek bir hüküm sorunu çözecektir. Öbür türlü tebliğe göre yapılmış bir işlemi idare kaybettiğinde, bütün mükellefler dava açacak, Bakanlık tebliği geri alınca kadar binlerce dava ile uğraşacaktır. Bu arada dava açmayanlar açık bir haksızlıkla karşı karşıya kalacaklardır.

SONUÇ

Maliye Bakanlığının çıkardığı genel tebliğler vergi uygulamasına yön veren önemli düzenlemelerdir. Vergi Hukuku kitapları ve uygulayıcılar tebliği “uygulama tebliği” ve “yorum tebliği” olarak ikiye ayırmaktadırlar. Uygulama tebliği kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerdir. Yorum tebliğlerinde ise böyle bir yetki yoktur. Mevcut görüş, uygulama tebliğlerinin gerek idareyi gerekse mükellefleri bağladığı, düzenleyici idari işlem olarak iptal davasına konu edilebileceğidir. Bu görüş sahiplerine göre, yorum tebliği, Maliye memurlarını bağladığı halde, mükellefleri bağlamaz, düzenleyici idari işlem değildir ve dolayısıyla iptal davasına konu olamazlar. Bu görüş sahipleri Danıştay kararlarını da dayanak olarak göstermektedirler.

Bizim görüşümüz ve bu yazıdaki tezimiz ise, bu görüşün karşısındadır. Bize göre tebliğler ister uygulama isterse yorum tebliği olsun “Düzenleyici idari işlemdir” ve herkesi bağlar. Düzenleyici idari işlem olarak iptal davasına konu olabilir. Uygulama tebliğlerinin dayanağı yetki veren kanundur. Sınırını da bu kanun çizer. Yorum tebliğlerinin dayanağı ise idarenin genel düzenleme yetkisi ve özellikle de yorum (uygulama) yetkisidir. Bunlardaki sınırı, idarenin yorum yetkisi belirler. Yorum tebliğlerinin idari davaya konu olamayacağına kanıt olarak gösterilen Danıştay Kararları eskimiştir. Danıştay kararını değiştirmiştir. Yüksek Mahkeme son yıllarda yorum tebliğlerinin iptali için açılan davaları kabul etmektedir. Bu da bizim yukarıdaki tezimizi desteklemektedir.

Son olarak, “iç genelgeler” üzerinde durmak istiyoruz. İç genelgeler, Maliye Bakanlığının iç düzenini ilgilendiren “Düzenleyici Faaliyetler”dir. Bunlar duyurulur. Ancak Resmi Gazetede yayımlanmazlar. Genelge ve iç genelgelerle mükellefin hukuki durumunu etkileyen düzenlemeler yapılamaz. Eğer yapılırsa, “düzenleyici idari faaliyet” olmaktan çıkar, “düzenleyici idari işlem” olur. Bu durumda, bu düzenlemeler 24.05.1984 tarih ve 3011 sayılı “Resmi Gazete’de yayınlanacak yönetmelikler hakkında kanun”un birinci maddesi uyarınca Resmi Gazetede yayımlanması gerektiği halde yayınlanmadığı için, hukuka aykırı olur. İptal davası sonucu (şekle aykırılıktan) mahkemece iptal edilmesi gerekir.