

İDARENİN DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERİ BAĞLAMINDA 115 NO.LU VUK SİRKÜLERİ

IN THE CONTEXT OF REGULATORY PROSEDURES
TAX PROCEDURES LAW CIRCULARS NO 115



Fatih SARAÇOĞLU*



Özgür ŞAHAN**

ÖZ

115 No.lu VUK sirküleri ile bazı vergi beyan-namelerinin verilme süreleri yeni bir belirleme yapıncaya kadar uzatılmıştır. Bu şekilde mükellefler açısından önemli bir sorun giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak VUK'un 413. maddesine göre sirküler vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellefler için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere çıkarılır. Dolayısıyla beyan – ödeme sürelerinin farklı olmasından kaynaklanan sorun sirküler ile çözülmeye çalışılmamalıdır.

Anahtar Kelimeler: Düzenleyici işlem, Sirküler, Beyan süresi, Ödeme süresi

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, K30.

ABSTRACT

With the Tax Procedure Law Circular, no. 115, the submittal period of some tax returns has been extended until a new regulation is implemented. In this way, the main objective is to eradicate an important problem for taxpayers. However, according to the Article 413 of TPL, a circular is issued in order to guide the procedures and clarify the situation for the taxpayers who are not in a clear position in terms of their status and tax treatment, as well as for all the taxpayers with the same conditions particularly in ambiguous and hesitated matters. As a result, the problem arising from the difference between the periods of tax return and tax payment should not be tried to be solved by issuing circulars.

Keywords: Regulatory process, circular, tax return period, period of payment

JEL Classification Codes: K34, K30

* Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, fatihsaracoglu@gazi.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-5778-0488.

** Dr. Öğr. Üyesi, Sinop Üni., İİBF Sağlık Yönetimi Bölümü, osahan@sinop.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-5731-2054.

Saraçoğlu, F., Şahan, Ö. (Ağustos 2019). İdarenin Düzenleyici İşlemleri Bağlamında 115 No.lu VUK Sirküleri, *Vergi Raporu*, 239, (11-18).

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) mükerrer 28. maddesiyle Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanuni süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Sözü edilen maddede verilen yetkiye dayanılarak GİB tarafından çıkarılan 115 No.lu VUK sirküleri ile bakanlığa iletilen talepler ve yaşanabilecek mağduriyetlerin önlenmesi amacıyla 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken bazı vergi beyannamelerinin verilme süreleri yeni bir belirleme yapıncaya kadar uzatılmıştır.

VUK'un 413. maddesine göre sirküler, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellefler ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere GİB tarafından yayımlanan görüştür. Dolayısıyla sirkülerin vergi mükellefleri ve yargı organları bakımından herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Ayrıca sirküler icrai nitelikte değildir ve hukuk düzeninde değişikliğe yol açmaz, ilgililerin haklarını etkilemez.

Ancak 115 No.lu VUK sirküleri VUK'un 413. maddesinde yapılan açıklamalara uygun değildir. Öte yandan beyan ve ödeme sürelerinin farklı olması mükellefler açısından gerçekten sorun oluşturmaktadır. Dolayısıyla çözüm getirmek amaçlanıyorsa, bunun yapılacağı idari işlem türü sirküler olmamalıdır.

1- İDARENİN DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERİ

İdare hukuku açısından yürütmenin tek yanlı idari işlemleri, bireysel idari işlemler ve düzenle-

yici idari işlemler olarak ikiye ayrılmaktadır.¹ Yürütme ve idarenin genel, objektif, bireysel nitelikte olmayan kural-işlemler yapma yetkisine düzenleme yetkisi; bu yetkinin kullanılması sonucu yapılan ve değişik isimler taşıyan işlemlerine de düzenleyici işlemler denilmektedir.² Düzenleyici idari işlemler; genel ve kişilik dışı olup, tek yanlı idari işlemlerdir.³

"Düzenleme", sözlük anlamı olarak "düzenli hale koymak, düzen vermek, tanzim ve tertip etmek" şeklinde tanımlanmaktadır ve kamu hukukunda kural koymak ile eş anlamlıdır.⁴ Kural ise hukukta sürekli, soyut, nesnel, genel durumlar belirleyen ve gösteren norm olarak tanımlanmaktadır.⁵ Yasama organının yasama tasarrufları dışında idare, Anayasa ve yasal düzenlemelerden aldığı yetki ile kural koyma, düzenleme yapma yetkisine sahiptir ve idarenin bir işleminin "düzenleyici" nitelik taşıdığının kabul edilebilmesi için bu işlemin sürekli, soyut, nesnel, genel durumları belirleyen ve gösteren hükümler içermesi, belirtilen nitelikte kurallar koymuş olması gerekir.⁶

İdarenin, esasları anayasa ile belirlenmiş düzenleyici işlemleri (Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve Yönetmelik) yanında, yapılış usulü herhangi bir yasal düzenlemeye dayanmayan, idarenin genel düzenleme yetkisine sahip olmasından kaynaklanan, karar, kararname, talimatname, tamim, tebliğ, sirküler, genelge, yönerge ve tarife gibi adlarla anılan düzenleyici işlemleri de bulunmaktadır.⁷ Anayasada isimleri geçmediği ya da belirtilen idari işlem türleri (cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmelik) içinde

¹ Kemal GÖZLER. İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa. Ekim 2009, s. 261.

² Turgut TAN. İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 64.

³ GÖZLER: a.g.e., s. 416.

⁴ TAN. a.g.e., s. 64.

⁵ TAN. a.g.e., s. 64.

⁶ TAN. a.g.e., s. 64.

⁷ Bahtiyar AKYILMAZ – Murat SEZGİNER – Cemil KARA. Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 68; Metin GÜNDAY. İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara 2011, s. 110; GÖZLER. a.g.e., s. 442.

yer almadıkları için bu tür idari işlemler “adsız düzenleyici işlem” olarak ifade edilmektedir.⁸ İdarenin düzenleme yetkisine dayanarak yaptığı adsız idari işlemler, yönetmeliklerin hukuki rejimine tabi tutulabilir.⁹

2- SİRKÜLER

Hiyerarşik amirler, aslarına talimat, sirküler, tamim şeklinde görüşünü bildirmek, emir ve direktif vermek yetkisine haizdir ve bu yetki hiyerarşik kudretinin bir unsurudur.¹⁰ Sirkülerin temelinde de üstün sahip olduğu hiyerarşik güç bulunmakta ve sirkülerin bağlayıcılığının altında astın üstüne itaat yükümlülüğü yatmaktadır.¹¹ Sirküler, hiyerarşik amirlerin ve özellikle bakanların, astlarına onların uygulamakla yükümlü oldukları kanun ve yönetmelik hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması konusunda verdikleri emir, talimat ve görüşlerdir.¹² Sirkülerle yeni bir kural ve hüküm getirilememektedir; sadece mevcut olan mevzuat hükümleri açıklanmakta, yorumlanmakta ve bunların nasıl uygulanacağı gösterilmektedir.¹³

VUK’un 413. maddesine göre mükellefler, GİB’den veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından kendilerince açık olmayan ve tereddüt et-

tikleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

GİB, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.¹⁴ Buradan anlaşılacağı üzere sirküler, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellefler ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere GİB tarafından yayımlanan görüştür.¹⁵

Sirküler ile vergi hukuku alanında yeni bir düzenleme yapılamaz; sirkülerin vergi mükellefleri ve yargı organları bakımından herhangi bir bağlayıcılığı; kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği bulunmamaktadır.¹⁶

Sirkülerin internet ortamında yayınlanması da, etkileri bakımından üzerinde durulması gereken ayrı bir konudur.¹⁷ Nitekim, yukarıda belirtildiği üzere, idare hukuku açısından “adsız düzenleyici işlem” olarak ifade edilen bu tür idari işlemler, nitelik olarak yönetmeliklerin hukuki rejimine tabi tutulabilir.¹⁸ Anayasada da hangi yönetmeliklerin Resmi Gazete’de yayımlanacağını kanunla belirleneceği hükme bağlanmıştır (Ana-

⁸ GÖZLER. a.g.e., s. 443.

⁹ GÖZLER. a.g.e., s. 444.

¹⁰ Sıddık Sami ONAR. İdare Hukukunun Umumi Esasları, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, I. Cilt, İstanbul, t.y., s. 398.

¹¹ GÖZLER. a.g.e., s. 284-285.

¹² Yusuf KARAKOÇ. Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 95.

¹³ KARAKOÇ. a.g.e., s. 95.

¹⁴ Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya vekil atayacağı bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından meydana gelen komisyon tarafından oluşturulmaktadır (VUK md. 413/2).

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir (VUK md. 413/3).

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır (VUK md. 413/5).

¹⁵ Fatih SARAÇOĞLU ve Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR. Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara 2018, s. 24.

¹⁶ KARAKOÇ. a.g.e., s. 95; Adnan GERÇEK. “Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı: 135, Mart 2004, s. 206-207.

¹⁷ KARAKOÇ. a.g.e., s. 95.

¹⁸ GÖZLER. a.g.e., s. 425.

yasa md. 124). Konuya ilişkin 3011 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanacak Yönetmelikler Hakkında Kanun’un¹⁹ 1/c maddesine göre de kamuyu ilgilendiren yönetmelikler Resmi Gazete’de yayımlanır. Dolayısıyla vergi ile ilgili yönetmelikler de ülke genelini ilgilendiren, yani kamuyu ilgilendiren düzenleyici idari işlemlerdir ve Resmi Gazete’de yayımlanmalıdır. Bu nedenle, yönetmelik rejimine tabi olması gereken sirkülerin mükellefleri bağlayan idari düzenlemeler içermeleri halinde Resmi Gazete’de yayımlanmaları gerekmektedir. Ancak GİB tarafından çıkarılan sirkülerin Resmi Gazete yerine internet ortamında yayınlanması, hukuki niteliğini tartışmalı hale getirmektedir.

Sirküler, vergi hukukunda belli bir konuda çok sayıda mükellefin uygulamalarını nasıl yapacakları konusunda tereddüte düştüğü durumlarda, başvuruları üzerine GİB tarafından cevaben yayınlanan yazılar olup; belirli bir kişinin adına yönelik değildir ve soru soranlara yönelik genel cevap niteliği taşıyan ve muhatabı anonim olan yazılardır.²⁰ Dolayısıyla genel ve anonim cevaplar niteliğindeki sirkülerin, mükellefler ve yargı organları açısından bağlayıcılıkları yoktur.²¹ Sirküler iç yazışma niteliğinde olduğundan sadece vergi dairelerini bağlar.²²

Sirküler icrai nitelikte değildir ve hukuk düzeninde değişikliğe yol açmaz, ilgililerin haklarını etkilemez.²³

Sirküler ile kesin ve yürütülebilir düzenlemeler yapılamamasına bağlı olarak icrai nitelikleri yoktur ve bu nedenle sirkülere karşı iptal davası açılamaz.²⁴ Ancak sirkülerle icrai idari düzenleyici işlem yapılması halinde, dava konusu edilebilecektir. Danıştay kararlarında da bu husus vurgulanmakla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sirkülerle idari düzenleyici işlem yapılmasının mümkün olmadığı ve böyle bir yola başvurulmasının yetki aşımı sonucunu doğurduğu belirtilmektedir (DVDDGK’nın 18.04.2008 tarih ve E. 2007/49, K. 2008/249 sayılı Kararı).²⁵ Dolayısıyla sirkülerle kural koyucu düzenlemeler yapılırsa, bunlar yetki açısından sakat olmakta ve davaya konu edilerek iptal edilmektedir.²⁶

Sirküler icrai nitelikte olmadığından yargı denetimine tabi olmamakla birlikte, iki durumda yargı denetimine tabi tutulabilir.²⁷ Eğer sirküler, idarenin iç düzenine ilişkin değil de, idare edilenlerin haklarına ilişkin ise ve idare edilenler üzerinde hukuki sonuçlar doğuruyorsa, bu sirküler bir “iç düzen işlemi” değil, bir “icrai işlem”dir ve yargı denetimine tabi tutulabilir.²⁸ Dolayısıyla vergi hukukunda sirkülerin kendisi dava edilememekle birlikte, sirküleri uygulayarak hakkında işlem yapılan mükellefçe bu işlem dava konusu edilebilir.²⁹ Ayrıca sirküler önceden olmayan yeni bir hukuk kuralı getiriyorsa, bu genel kural doğrudan bir özel kişinin hakkını ihlal etmese bile, buna karşı iptal davası açılabilir.³⁰

¹⁹ 3011 sayılı “Resmi Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun” 01.06.1984 tarih ve 18418 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰ Şükrü KIZILOĞLU – Doğan ŞENYÜZ – Metin TAŞ – Recai DÖNMEZ. Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 60.

²¹ KIZILOĞLU – ŞENYÜZ – TAŞ – DÖNMEZ. a.g.e., s. 60.

²² Kamil MUTLUER. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 34.

²³ Nihal SABAN. Vergi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2016, s. 37.

²⁴ Doğan ŞENYÜZ – Mehmet YÜCE – Adnan GERÇEK. Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2019, s. 45.

²⁵ ŞENYÜZ – YÜCE – GERÇEK. a.g.e., s. 45.

²⁶ ŞENYÜZ – YÜCE – GERÇEK. a.g.e., s. 45.

²⁷ GÖZLER. a.g.e., s. 299-300.

²⁸ GÖZLER. a.g.e., s. 300.

²⁹ KIZILOĞLU – ŞENYÜZ – TAŞ – DÖNMEZ. a.g.e., s. 61.

³⁰ GÖZLER. a.g.e., s. 300.

3- KANUNİ BEYAN SÜRELERİ ve 115 NO.LU VUK SİRKÜLERİ

3.1- Kanuni Beyan Süreleri

GVK'nın 92. maddesine göre bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

GVK'nın 98. maddesine göre 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar bildirmeye mecburdurlar.

Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyan-namelerini, her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmüçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

Yine GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre geçici verginin beyan süresi üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamı olarak belirlenmiştir.

KVK'nın 25/5. maddesine göre beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilir.

KDVK'nın 41. maddesine göre de mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler.

DVK'nın 22. maddesine göre de Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca yirmüçüncü) günü akşamına kadar beyanname ile bildirilir.

3.2- 115 No.lu VUK Sirküleri

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 29.03.2019 tarih ve VUK-115 / 2019-5 sayılı sirküler ile 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken bazı vergi beyannamelerinin verilme süreleri uzatılmıştır.

VUK'un mükerrer 28. maddesinde verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan sirküler ile 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken bazı vergi beyannamelerinin verilme süreleri yeni bir belirleme yapıncaya kadar uzatılmıştır.

Gerekçe olarak da Bakanlığa iletilen talepler ve yaşanabilecek mağduriyetlerin önlenmesi hususuna yer verilmiştir.

Buna göre 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken muhtasar (GVK'nın geçici 67. maddesi, KVK'nın 15 ve 30. maddesi kapsamında verilenler ile muhtasar ve prim hizmet beyannameleri dahil), damga vergisi, katma değer vergisi, kurumlar vergisi, yıllık gelir vergisi ve geçici vergi beyannamelerinin verilme süreleri tek seferde ödenen vergilerde ödeme süresinin, taksitle ödenen vergilerde ise ilk taksit ödeme süresinin son günü bitimine kadar uzatılmıştır.

Sirküler çerçevesinde oluşan durumda beyanname türleri itibarıyla beyanname verme ve ödeme süreleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Beyanname Türü	Beyanname verilme zamanı	Ödeme zamanı
Muhtasar	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Damga Vergisi	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Katma Değer Vergisi	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Yıllık Gelir Vergisi (Basit Usul)	Şubat Ayının son günü	Şubat Ayının son günü
Yıllık Gelir Vergisi	Mart Ayının son günü	Mart Ayının son günü
Kurumlar Vergisi	Nisan Ayının son günü	Nisan Ayının son günü
Geçici Vergi 1. Dönem	17 Mayıs	17 Mayıs
Geçici Vergi 2. Dönem	17 Ağustos	17 Ağustos
Geçici Vergi 3. Dönem	17 Kasım	17 Kasım
Geçici Vergi 4. Dönem	17 Şubat	17 Şubat

Ayrıca, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin beyanname verme süreleri de ödeme süresinin son gününe kadar uzatılmıştır.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

VUK'un "Beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetki" başlıklı mükerrer 28. maddesine göre Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ay geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan 115 No.lu VUK sirküleri de bu maddede verilen yetkiye dayanarak çıkarılmıştır. Öte yandan sirküler VUK'un 413. maddesinin Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetki uyarınca yayımlanmakta olup, söz konusu maddenin 1. fıkrasında mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kaldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri belirtilmiş, maddenin 2.

fıkrasında da, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın izahat isteğini özelge ile veya aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler ile cevaplandırabileceği belirtilmiştir.

GİB'e sirküler yayımlama konusunda verilen yetkinin amacı, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın, her mükellefe ayrı ayrı verilmesi yerine, aynı durumda bulunan tüm mükelleflere aynı anda ve tek işlemle duyurulmasının sağlanmasıdır.³¹

Bu amaçla sirküler düzenlenirken, açıklama ile sınırlı olan yetki aşıp Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuran yeni düzenlemeler yapılmasına olanak bulunmamaktadır.³²

VUK'un 413. maddesi uyarınca yayımlanan ve bilgilendirme mahiyetinde olan sirkülerlerin, hukuki sonuçlar doğuran, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken genel düzenleyici işlem niteliğinde olmadıkları kural olarak kabul edilse de; kanunu aşan nitelikte kural koyan sirkülerlerin, genel düzenleyici işlem ma-

³¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK)'nın 18.4.2008 tarih ve E. 2007/49, K. 2008/249 sayılı kararı için bkz. (<https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2007-49-k-2008-249-t-18-04-2008-danistay-vergi-dava-daيرهleri-kurulu-karari/908624>). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.

³² Bkz. DVDDK'nın 8.4.2008 tarih ve E. 2007/49, K. 2008/249 sayılı kararı.

hiyetinde oldukları kabul edilerek, iptalleri için açılan davaların 2575 sayılı Kanunun 24. maddesi uyarınca Danıştay'ca incelenerek sonuçlandırılmalarında usule aykırılık bulunmamaktadır.³³

115 No.lu VUK Sirküleri incelendiğinde VUK'un 413. maddesinde GİB'e veya yetkili kıldığı makama vergi uygulamaları ile ilgili olarak açıklama yapma konusunda verilen yetkinin aşıldığı, Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuracak genel nitelikte düzenleme yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla yapılan düzenlemenin yetki aşımı nedeniyle hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu nedenlerle, söz konusu sirkülerin iptali gerekmektedir. Zira yukarıda belirtildiği üzere GİB'e sirküler yayımlama konusunda verilen yetkinin amacı, mükelleflerin, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları açıklamanın yapılmasıdır. Sirküler ise mükelleflerin, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt konusu olabilecek ya da duraksama yaratan bit hususa dayanmamaktadır.

Öte yandan sözü edilen sirküler idarenin düzenleyici işlemlerindendir. Düzenleyici işlem ise, idarenin aynı durumda olan idare edilenler için bağlayıcı, soyut hukuk kuralı koyan, yani normatif nitelikte olan, tek yanlı tasarruflardır. Bu nitelikte olmayan, daha önce yürürlüğe konulan üst hukuk normunun belirlediği sınırları aşan idari tasarruflar, yok hükmündedir ve hukuk düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturmaya-caklarından, idare edilenler yönünden bağlayıcı, dolayısıyla da düzenleyici değildirler. Dolayısıyla idarenin bu nitelikteki bir işleminin idari yargı denetimine tabi tutulması, bu denetimin varlık nedenine uygun düşmez.³⁴ Ancak iptal davasına konu olabilecek idari işlemlerde bulunması zo-

runlu uygulanabilirlik "icrailik" niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla bu sirkülerin iptali gerekmektedir.

Söz konusu sirküler gerçekten mükellefler açısından sorun oluşturan bir konuya çözüm getirmektedir. Zira mükellefler beyanname verdikten birkaç gün sonra vergi ödemeleri gerek-mekte, bu husus ise karmaşıklığa yol açmaktadır. Dolayısıyla sirküler ile yapılanlar bir soruna çözüm amacı taşımaktadır. Fakat bu düzenleme-lerin sirküler ile yapılması gerek hukuki açıdan gerekse mükellefin lehine olan bu işlemin mükellefçe takibi açısından uygun değildir. Nitekim sirkülerlerin internet ortamında yayınlanması bu tür bir idari işlemi hem hukuki nitelik açısından sakatlamakta hem de mükellefin lehine olan bir düzenlemenin takibini güçleştirmektedir. Bu tür düzenleyici idari işlemlerin GİB'in çıkaracağı Genel Tebliğ'ler ile yapılması daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKYILMAZ, B., SEZGİNER, M., KARA, C. (2011). Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- GERÇEK, A. (2004). "Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği", Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı: 135, Mart 2004.
- GÖZLER, K. (2009). İdare Hukuku Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- GÜNDAY, M. (2011). İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- (<https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2007-49-k-2008-249-t-18-04-2008-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/908624>). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.
- KARAKOÇ, Y. (2017). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.

³³ Bkz. DVDDK'nın 8.4.2008 tarih ve E. 2007/49, K. 2008/249 sayılı kararı.

³⁴ Bkz. DVDDK'nın 8.4.2008 tarih ve E. 2007/49, K. 2008/249 sayılı kararı.

- KIZILLOT, Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M., DÖNMEZ, R. (2006). Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- MUTLUER, K. (2011). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
 - ONAR, S. S. (t.y.). İdare Hukukunun Umumi Esasları, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, I. Cilt, İstanbul.
 - SABAN, N. (2016). Vergi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul,.
 - SARAÇOĞLU, F., PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, E. (2018). Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara.
 - ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. (2019). Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
 - TAN, T. (2011). İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.