

MUKTEZA VERGİ İNCELEME ELEMENİNİ BAĞLAR MI?

Uğur UĞURLU^(*)

- GİRİŞ

Bilindiği üzere mükellefler vergi ile ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirirken vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları yanında yardımcı kaynaklardan da yararlanmaktadır.

Vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları; Anayasa, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, Kanun ile verilen yetkiye istinaden çıkarılan Genel Tebliğler, Anayasa Mahkemesi Kararları ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarından oluşmakta iken yardımcı kaynaklar ise Tüzük, Yönetmelik, idari yorum niteliğinde olan Genel Tebliğ, Genelge ve Genel Yazılar, Sirküler, Yargı Kararları ve Muktezadan (Özelge) oluşmaktadır.

Yardımcı kaynaklar arasında olan Tüzük ve Yönetmelik çok nadir durumlar dışında vergi sistemimizde hemen hemen hiç kullanılmamaktadır. Bu nadir durumlara emlak vergisi ile ilgili olan tüzük ve uzlaşma yönetmeliği örnek olarak gösterilebilir.

Yardımcı kaynaklar arasında vergi kanunlarının uygulanması sırasında en çok kullanılan kaynakların başında Genel Tebliğler gelmektedir. Genel Tebliğleri idari yorum niteliğinde olan tebliğ ve kanunla verilen yetkiye istinaden çıkarılan Genel Tebliğ olmak üzere iki kısma ayırabiliriz. İdari yorum niteliğinde olan tebliğler sadece ilgili vergi kanun mad-

desinin uygulanmasının kolaylaştırmak ve personelinin uygulamasında birlik sağlamak amacı ile çıkarılan metinlerdir. İdari yorum niteliğinde olan tebliğlerin mükellefler açısından yeni bir yükümlülük getirmesi, kanunlarla öngörülen bir hususun kaldırılması veya sınırlaması mümkün değildir. İdari yorum niteliğinde olan tebliğler vergi yargıçlarını da bağlamamaktadır.

İdari yorum niteliğinde olan tebliğ haricinde birde vergi kanunlarında ilgili kanun maddesi ile Maliye Bakanlığına yetki verilmesine istinaden çıkarılan tebliğler vardır. İlgili kanun maddesi ile Maliye Bakanlığına tebliğle bir düzenleme yetkisi verilmekte ve Maliye Bakanlığı da bu yetkiye istinaden bir tebliğ çıkarmaktadır. Dolayısıyla bu şekilde çıkarılan tebliğler vergi yargıçlarını da bağlamaktadır.

Yardımcı kaynaklar arasında Genel Tebliğlerden sonra en çok kullanılan Genel Yazılar, Sirküler, Yargı Kararları ve Özelgelerdir.

İç Genelge ve Yazılar Maliye Bakanlığı (Gelir idaresi Başkanlığı) tarafından personeline verilen emir niteliğinde olan işlemlerdir. Yine sirkülerde 2003 yılından itibaren ilk defa uygulanmaya başlanan, emir niteliğinde olan işlemlerin farklı bir çeşididir.

Mukteza ise; mükelleflerin vergi ile ilgili kanunlarını uygularken tereddüde düştükleri hususlar hakkında yetkili makamlardan bilgi istemeleri ve yetkili makamlarında bu kişilere yazılı izahat vermeleridir.

^(*) Vergi Denetmeni

II- VERGİ HUKUKUNDA YARDIMCI**KAYNAK OLAN MUKTEZA (ÖZELGE)**

Mukteza dayanağını asıl olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹ "Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri" başlıklı 413 üncü maddesinden almaktadır. 413 üncü maddede şu hüküm yer almaktadır.

"Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı (4962 Sayılı Kanunun 17/A-b maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 7.8.2004) yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez."

Madde metninden anlaşılacağı üzere mükellefler vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından tereddütte düştikleri hususlarda Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan izahat isteyebileceklerdir. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı mukteza veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde olacak ve bu cevaba göre hareket eden mükelleflere de ceza kesilmesi gerekse dahi ceza kesilmeyecektir.

Mükelleflere verilen yazılı izahata rağmen ceza kesilemeyeceği hususu aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Yanılma" başlıklı 369 uncu maddesinde de yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu madde hükmü şöyledir.

"Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:

1. (2365 sayılı Kanunun 88 inci maddesiyle değişen bent) Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması."

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış bilgi vermeleri veya bir hükmün uygulama tarzında görüş ve kanaatin değişmiş olması hallerinde, yanılma olduğu kabul edilir ve vergi cezası (vergi ziyayı ve usulsüzlük) kesilmez. Vergi cezası deyimi; vergi ziyayı cezası ile birlikte genel ve özel usulsüzlük cezalarına kapsamaktadır. Fakat yanılma dolayısıyla gecikme faizi ve gecikme zammı kesilmesine engel değildir.

Mukteza ile ilgili olarak yayımlanan 188 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde² şu açıklamalarda bulunulmuştur.

".....Vergi Usul Kanununun 413. maddesinde "Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler" hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, mükellefler, Bakanlığımız Merkez veya Taşra Teşkilatından bilgi isteyebilmektedirler. Ancak Bakanlık merkezinden bilgi istenilmesi halinde, mükellefin vergi kaydının bulunduğu ilin Defterdarlığı ile ayrıca yazışma yapılması gerektiğinden, bilgi verilmesinde gecikmeler doğmaktadır.

Bu nedenle gereksiz yazışmaların önlenmesi ve Bakanlığa intikal eden sorunların daha kısa süre içinde çözümlenebilmesi için 1 Ocak 1989 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanununun 412. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak aşağıdaki usul ve esaslar belirlenmiştir.

a) Mükelleflere "... vergi durumları ve uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında..." bilgi vermeleri için Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır.

b) Mükellefler Bakanlığımızdan değil doğrudan Defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir.

c) Defterdarlıklar mükelleflere; kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir.

¹ 04.01.1961 Tarih Ve 10705 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

² 20.12.1988 Tarih Ve 20025 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

d) Defterdarlıklar çözümlenemeyen veya çözümünde tereddüde düşülen konularda Bakanlığa başvuracaklardır. Ancak Defterdarlık intikal ettirilen konuyla ilgili yapılan işlemleri, konunun çözümüne ilişkin kendi görüşünü, mükellef dilekçesi ile birlikte Bakanlığa gönderecektir.

e) Mükelleflerin 1 Ocak 1989 tarihinden sonra Defterdarlıklar yerine Bakanlığımızdan bilgi istemeleri halinde, bu dilekçeleri Bakanlıkça cevaplandırılmadan doğrudan açıklamaya yetkili Defterdarlıklara göndereceklerdir. Mükelleflerin istekleri, Defterdarlıklarca incelenerek cevaplandırılacaktır.

f) Defterdarlıkça verilen cevabı mükellefin yetersiz bulması halinde, tekrar Defterdarlığa müracaat ederek Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilecektir. Defterdarlık bu istek dilekçesini ve daha evvel konuya ilişkin verdiği cevap yazısı ve eklerini Bakanlığa gönderecektir. Bakanlık, Defterdarlık aracılığı ile mükellefe cevap verecektir."

188 seri nolu tebliğden anlaşılacağı üzere mükellefler tereddüde düştükları konularda Maliye Bakanlığında değil doğrudan Defterdarlıklardan (Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan illerde Vergi Dairesi Başkanlıklarından) bilgi isteyeceklerdir. Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Defterdarlıklar mükelleflere bilgi verirken, kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir. Defterdarlıklar tarafından çözümlenemeyen veya çözümünde tereddüde düşülen konularda Bakanlığa başvuracaklardır. Ancak Defterdarlık intikal ettirilen konuyla ilgili yapılan işlemleri, konunun çözümüne ilişkin kendi görüşünü, mükellef dilekçesi ile Bakanlığa gönderecektir. Defterdarlıkça verilen cevabı mükellefin yetersiz bulması halinde, tekrar Defterdarlığa müracaat ederek Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilecektir. Defterdarlık bu istek dilekçesini ve daha evvel konuya ilişkin verdiği cevap yazısı ve eklerini Bakanlığa gönderecektir. Bakanlık Defterdarlık aracılığıyla mükellefe cevap verecektir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 188 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ardından 315

seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³ yayınlanmıştır. Bu tebliğde ise konu ile ilgili olarak şu açıklamalarda bulunulmuştur.

".....

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri" başlıklı 413 üncü maddesinde; "Mükellefler, Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Yetkili makamlar yazı ile istenilecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." hükmü yer almaktadır.

Mükelleflerin bu madde hükmüne dayanarak yapmış oldukları müracaatlarında belirtilen konularla ilgili olarak Bakanlığımızca muktezalara (özelge) tayin edilmektedir. Ancak, bazı durumlarda aynı konuya ilişkin olarak her bir mükellefe ayrı ayrı mukteza verilmekte ve bu işlem hem mükelleflerin hem de Bakanlığımızın iş yükünü artırmaktadır.

Bundan böyle, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenler periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacaktır. Ayrıca, Bakanlığımızca, yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebilecektir. Sirkülerler, Gelirler Genel Müdürlüğünün www.gelirler.gov.tr internet adresinde yayımlanacaktır.

Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır. "

Anlaşılacağı üzere 188 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde muktezaların ne kadarlık bir süre içinde cevaplanacağı belirtilmemiş iken 315

³ 30.04.2003 Tarih Ve 25094 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde izahatın Defterdarlıklar (Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan illerde Vergi Dairesi Başkanlıkları) tarafından en kısa zamanda cevaplamak mecburiyetinde bırakılmıştır.

315 seri nolu tebliğ ile her mükellefe ayrı ayrı mukteza verilmesi Bakanlığın iş yükünü artırdığından sık sık tereddüt edilen ve aynı yönde cevap verilen muktezaların sirküler halinde yayımlanacağı, bu sirkülerlerin www.gelirler.gov.tr adresinde yayınlanacağı ve bu sirkülere göre işlem yapan tüm mükellefler için cezai işlem yapılmayacağı belirtilmiştir.

III- MUKTEZANIN VERGİ İNCELEME ELEMANINI BAĞLAYICILIĞI

Bilindiği üzere, 213 sayılı VUK.'nun "İncelemeye yetkililer" başlıklı 135'inci maddesi şöyledir.

"Vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve (4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük: 29.7.1998) Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir."

Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemelerde Bakanlığın veya ilgili Vergi Dairesi Başkanlıklarının veya Defterdarlıkların mükelleflere verdiği muktezalar yönünde işlem tesis ettirmesi zorunlu mudur.?

Muktezaların vergi inceleme elemanlarını bağlayıcılığını iki yönde düşünmek gerekir. İlki incelenen mükellefe inceleme konusu ile ilgili verilen muktezalar, diğeri ise inceleme konusu ile ilgili olarak başka mükelleflere verilmiş olan muktezalardır.

Yaptığımız araştırmada inceleme elemanlarının yaptıkları incelemelerde inceleme konusu ile ilgili olarak başka mükelleflere verilmiş olan muktezala-

rın vergi inceleme elemanlarını bağlayıcılığı konusunda yayınlanmış olan bir düzenleyici işleme rastlanmamıştır. Dolayısıyla vergi inceleme elemanlarının inceledikleri mükellef dışında başka mükelleflere aynı konuda verilmiş olan muktezalar ile ilgili olarak zorunlu olarak aynı yönde işlem tesis ettirmesi söz konusu değildir. Yani inceleme elemanlarının yaptıkları incelemelerde başka mükelleflere inceleme konusu ile ilgili verilmiş olan mukteza ile aynı yönde düşünmüyorsa incelediği mükellefe vergi ve ceza yazabilecektir.

Hatta kanımızca vergi inceleme elemanlarının inceledikleri mükelleflere inceleme konusu ile ilgili olarak verilmiş olan muktezalar bile vergi inceleme elemanlarını bağlamamalıdır. Çünkü muktezaların her zaman doğru olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Zaten kanun koyucuda muktezaların her zaman mutlak doğru olmadığını kabul ederek Vergi Usul Kanununun "Yanılma" başlıklı 369 uncu maddesini getirmiş ve bu madde ile yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları durumunda ceza kesilmeyeceğini belirtmiştir.

Vergi Usul Kanununun "Yanılma" başlıklı 369 uncu maddesinde belirtilen yanlış izahat verilmiş olması durumu vergi inceleme elemanları tarafından yapılan bir incelemede ortaya çıkabilecektir. Yoksa yanlış izahat vermiş olan makamın kendisinin yanlış bilgi verdiğini kabul ederek ceza kesilmemesini belirtmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla vergi inceleme elemanının yaptığı vergi incelemesinde incelenen mükellefe aynı konu ile ilgili olarak verilen muktezanın aksi yönünde işlem tesis ettirebilecek, ancak inceleme elemanınca bulunan matrah farkından özelgede belirtilen konuya isabet eden vergiler için VUK.'nun 369 ve 413 maddeleri gereği ceza uygulanmayacaktır. Mükellef aksini iddia ediyorsa yargı yoluna başvurabileceği tabidir.

Her ne kadar kanımızca muktezalar vergi inceleme elemanını bağlamasa da vergi inceleme elemanları yargı kararlarında olduğu gibi muktezalarda belirtilen ve kendilerinin görüşlerinin de aynı yönde olduğu durumlarda muktezaları vergi inceleme raporlarında örnek göstererek kanunları yorumlayacak ve

tarhiyat önerebileceklerdir. Yani muktezalar vergi kanunlarının yorumlanması sırasında önem kazanabilecektir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın 27.03.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2872-141-22 sayılı yazısı⁴ aynen şu şekildedir:

"Vergi incelemesi ile ilgili tanım, usul ve esaslar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134-141'inci maddelerinde açıklanmış bulunmaktadır. Uygulamada zaman zaman yazılan vergi inceleme raporları ile Bakanlık görüşlerinin çeliştiği durumlar ortaya çıkabilmekte ve bu durum mükellef, yargı organları ve idare nezdinde farklı algılama ve uygulamalara neden olabilmektedir. Bu nedenle;

1- Makamları onayı ile uygulamasına yön verilen konular ile Kanunla usul ve esasları belirleme yetkisi Bakanlığımıza verilmiş konularda yayımlanan genel tebliğ, iç genelge, genel yazı ve sirkülere aykırı işlem ve vergi inceleme raporu yazılmaması, ancak Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarınca belirtilen konularda farklı bir görüşe sahip olunması halinde "Görüş Öneri Raporu" düzenlenerek ilgili Kurul Başkanlığı görüşü ile birlikte Genel Müdürlüğümüze intikal ettirilmesinin,

2- Yukarıda belirtilenler dışında kalan genel tebliğ, iç genelge, genel yazı, sirküler ve Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi gereğince Genel Müdürlüğümüze verilen muktezalarla ilgili olarak yorum farklılığı bulunması halinde Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarınca öncelikle bu konuda "Görüş ve Öneri Raporu" düzenlenerek Genel Müdürlüğümüze intikal ettirilmesi ve Genel Müdürlüğümüzün uygun mütalaası alındıktan sonra vergi incelemesinin yapılmasının,

3- Gelirler Kontrolörlerinin bu kapsamdaki konularda öncelikle "Görüş ve Öneri Raporu" düzenleyerek konuyu Genel Müdürlüğümüze iletmeleri ve Genel Müdürlüğümüz görüşüne göre işlem yapmalarının uygun olacağı düşünülmektedir.

....."

Anlaşılabacağı üzere Maliye Bakanlığının bu yazısında Merkezi Denetim Elemanlarının Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen tebliğ, genelge, genel yazı, sirküler ve özeldeler ile ilgili aksi görüşte olmaları durumunda, konuyu "Görüş ve Öneri Raporu" yazmak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığına iletmeleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının uygun mütalaası alındıktan sonra incelemenin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Yalnız Maliye Bakanlığı'nın 27.03.2003 tarihli yazısında tüm muktezardan bahsedilmemekte sadece incelenen mükellefe verilen mukteza yönünde işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir. Yani muktezanın incelenen mükellefe verilmesi gerekmekte olup aynı konu bile olsa başka mükelleflere verilen muktezalar yönünde işlem yapılması inceleme elemanın takdirine bağlı olacaktır.

Görülebileceği üzere muktezaların vergi inceleme elemanlarını bağlayıp bağlamadığı tam olarak açık değildir. Maliye Bakanlığının bu yazısına istinaden incelenen mükelleflere inceleme konusu ile ilgili olarak verilmiş olan muktezaların vergi inceleme elemanlarını bağlaması gerektiği ancak inceleme elemanın mukteza ile aksi yönde görüşü olması durumunda görüş ve öneri raporu düzenlenerek Gelir İdaresi Başkanlığından görüş alınarak sonucuna göre işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu konuyu açıklığa kavuşturulması için Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığının) yasal düzenleme yaparak konunun net bir şekilde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

IV- SONUÇ

Mükellefler vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları ile yardımcı kaynaklardan da faydalanmaktadır. Vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları; Anayasa, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, Kanun ile verilen yetkiye istinaden çıkarılan

⁴ Maliye Bakanlığının bu yazısı (ATAY, Tezcan ve ALTUN, Abdurrahim. "Özeldelerin Ve Sirküler'lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği -2 " Maliye Sigorta Dergisi, 1 Ağustos 2004, Sayı: 421) makaleden alınmıştır.

Genel Tebliğler, Anayasa Mahkemesi Kararları ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarından oluşmakta iken yardımcı kaynaklar ise Tüzük, Yönetmelik, idari yorum niteliğinde olan Genel Tebliğ, Genelge ve Genel Yazılar, Sirküler, Yargı Kararları ve ve Muktezadan (Özelge) oluşmaktadır

Vergi Kanunlarının yardımcı kaynaklarından olan Mukteza (Özelge); mükelleflerin vergi ile ilgili kanunlarını uygularken tereddüde düştükleri hususlar hakkında yetkili makamlardan bilgi istemeleri ve yetkili makamlarında bu kişilere yazılı izahat vermeleridir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 396 ve 413 maddelerine göre mükellefler vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından tereddütte düştükleri hususlarda Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan izahat isteyebilecekler. Yetkili makamlar ise yazı ile istenecek izahatı mukteza ile cevaplayacak ve bu cevaba göre hareket eden mükelleflere de ceza kesilmesi gerekse dahi ceza kesilmeyecektir.

Kanımızca vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemelerde incelenen mükellefe verilen muktezalar yönünde işlem tesis ettirmesi tamamen inceleme elemanını takdirindedir. Yani muktezalar vergi inceleme elemanının bağlamamalıdır. Aksi takdirde muktezaların her zaman mutlak doğru olduğunu kabul etmek gerekecek ve Vergi Usul Kanununun "Yanılma" başlıklı 369 uncu maddesinde yer alan yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları durumunda ceza kesilmeyeceği hususu geçersiz kalmış olacaktır.

Mukteza konusunda Maliye Bakanlığı 27.03.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2872-141-22

sayılı yazı ile dolaylı olarak vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemelerde mükelleflere verilen özelgeler doğrultusunda işlem yapılmasını belirtmiştir. Maliye Bakanlığının 27.03.2003 tarihli yazısına istinaden incelenen mükelleflere inceleme konusu ile ilgili olarak verilmiş olan muktezaların vergi inceleme elemanlarını bağlaması gerektiği, ancak inceleme elemanın mukteza ile aksi yönde görüşü olması durumunda görüş ve öneri raporu düzenlenerek Gelir İdaresi Başkanlığından görüş alınarak sonucuna göre işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

188 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

315 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Günday, Metin. İdare Hukuku, 6. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2002

ATAY, Tezcan ve ALTUN, Abdurrahim. "Özelgelerin Ve Sirküler'lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği -2 " Maliye Sigorta Dergisi, 1 Ağustos 2004, Sayı: 421

DOĞRUSÖZ, Bumin. "Özelgelerin Cezayı Kaldırma İşlevinde Karşılaşılan Sorunlar", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2000, Sayı: 95

ARPACI, Altar Ömer. "Genel Tebliğ, İç Genelge, Genel Yazı, Özelge (Mukteza) Ve Vergi Denetimi" Maliye Sigorta Dergisi, 15 Temmuz 2003, Sayı: 396

TANRIKULU, Lütfi, "Özelgeler (Muktezalar) Üzerine....", Vergi Dünyası, Mart 1995, Sayı: 163