

## 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU ÇERÇEVESİNDE BAĞLAYICI TARİFE BİLGİSİ ile 213 SAYILI VUK KAPSAMINDA ÖZELGENİN KIYASLANMASI

COMPARISON OF BINDING TARIFF INFORMATION WITHIN THE  
FRAMEWORK OF THE CUSTOMS LAW NO. 4458 WITH THE SCOPE  
OF THE TAX PROCEDURE AW NO. 213



Özgür DANACI\*



Göksel ÇETİNKOL\*\*

### ÖZ

Bağlayıcı tarife bilgisi, hak sahibinin iş ve işlemlerini hızlandıracak nitelikteki, sadece eşyanın tarife pozisyonunun tespiti konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için gümrük idarelerini bağlayan bir uygulamadır. Oysa özelge, 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 ifade edilmektedir. Bu çalışmada; benzer ihtiyaçlara cevap veren bahsi geçen uygulamalar, ilgili mevzuat çerçevesinde mukayese edilmiş, ardından konuya ilişkin önerilerimize yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağlayıcı Tarife Bilgisi, Özelge, Gümrük Tarife Pozisyonu

**JEL Sınıflandırması:** H20, K34, K39, K40

### ABSTRACT

The binding tariff information is an application linking the customs administrations for the determination of the tariff position of the person who is in the position to accelerate the work and transactions of the rights holder and for the goods subject to customs procedures to be completed only after the information has been provided. However, a special ruling is expressed as a written opinion given to the tax authorities about the taxation of the taxpayers. In this study; the applications that respond to similar needs are compared within the framework of the relevant legislation, and then our suggestions on the subject are included.

**Keywords:** Binding tariff information, private rulings, customs tariff position

\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi

\*\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi Yardımcısı

M.G.T.: 18.05.2018 / M.K.T.: 25.06.2018

## 1- GİRİŞ

Vergi hukukunun kaynakları bağlayıcı (aslî) kaynaklar ve yardımcı (ikincil) kaynaklar olarak ikiye ayrılır. Anayasa, milletlerarası antlaşmalar, kanunlar, kanun hükmünde kararname, tüzükler, kararname, yönetmelikler, herkes açısından bağlayıcı nitelikteki yargı kararları (Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay içtihadı birleştirme kararları gibi) ve bağlayıcı bakanlık tebliğleri, bağlayıcı kaynaklar arasında kabul edilirken; yargısal içtihat, doktrin, örf ve adet, ile “idarenin bağlayıcı bakanlık tebliğleri dışındaki diğer işlemleri” yardımcı kaynak olarak karşımıza çıkar.<sup>1</sup>

Özelge, yetkili mercilerin mükelleflere VUK kapsamında verdikleri yazılı görüşlerdir. Bağlayıcı tarife bilgisi ise eşyanın Gümrük Tarife Cetvelinde sınıflandırılmasına ilişkin olarak, kişinin yazılı veya elektronik talebi üzerine Bakanlık (Gümrükler Genel Müdürlüğü) veya Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerince verilen idari kararlardır. Bağlayıcı tarife bilgisi gümrük mevzuatına, özelge ise vergi usul hukukuna özgü kaynaklar arasındadırlar.

Çalışmanın konusu olarak ele alınan Bağlayıcı Tarife Bilgisi ile Özelge uygulamaları vergi hukukunun kaynaklarının sınıflandırılması bakımından yardımcı kaynaklar olarak değerlendirilmektedir.

Mükellef<sup>2</sup> ve yükümlüler<sup>3</sup> vergi yasalarının uygulanması sırasında bazı hususların daha açık bir şekilde kendilerine açıklanmasına ihtiyaç duyabilmektedirler. Vergi yasaları, doğal olarak genel kapsamlıdırlar ve her türlü ayrıntıyı ve olasılığı içermezler. Açıklık ve detayların ortaya konulması ancak ikincil mevzuat adını verdiğimiz genel düzenleyici işlemlerle -yönetmelik, genel tebliğ, genelge, sirküler vs.- sağlanabilmektedir.<sup>4</sup>

Globalleşen dünya ile birlikte “Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi sağlanması” gerek uluslararası, gerekse ulusal boyutta güvence altına alınması gereken en temel mükellef/yükümlü hakları arasında yer almakta olup, bu anlamda konjonktürel değişikliklerle birlikte giderek karmaşıklaşan vergi sistemi sonucunda mükellef/yükümlünün mevzuatı yorumlama konusunda idareden bilgi talebinde bulunması ihtiyacı gitgide artmaktadır.<sup>5</sup> Bu çerçevede soyut ve genel nitelikli kanun hükümlerinin somut olaylara uygulanması noktasında yorum ihtiyacı hâsıl olmaktadır. Mükellefin izahat talebi bir yönü ile ihtiyaç iken, diğer yönü ile önemli bir mükellef hakkıdır. Mükellefin bilgilendirilme hakkının bir uzantısıdır. Mükellef hakları alanındaki gelişmelerle birlikte pek çok ülkede mükellefin izahat talep hakkı, özellikle son 20-30 yıllık dönemde ayrı bir önem kazanmış olmakla birlikte; bu hakkın izlerini Roma hukukuna kadar götürenler de bulunmaktadır.<sup>6</sup>

Gelir idareleri mükelleflerin izahat taleplerini iki yöntemle -özelge ve sirküler- karşılamakta iken Gümrük idareleri de yükümlülerin izahat taleplerini bağlayıcı tarife bilgisi veya bağlayıcı menşe bilgisi marifetiyle karşılamaktadır.

<sup>1</sup> Zafer Ertunç Şirin, Prof. Dr. Sadık Kırbaşı'na Armağan Kitap, “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, Okan Üniversitesi, İstanbul, Eylül-2011, s. 230.

<sup>2</sup> VUK md. 8'e göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

<sup>3</sup> Gümrük Kanunu md. 3'e göre yükümlü, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade eder. Gümrük yükümlülüğü ise yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğudur.

<sup>4</sup> Nazmi Karyağdı, “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Sayı: 343, İstanbul, Mart-2010, s. 21.

<sup>5</sup> Mine Nur Bozdoğan, “Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelemesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMO, Sayı: Temmuz-Ağustos, 2012, s. 74.

<sup>6</sup> Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, TBB, Sayı: 125, Temmuz-Ağustos 2016, s. 148.

## 2- GÜMRÜK KANUNU ÇERÇEVESİNDE BAĞLAYICI TARİFE BİLGİSİ UYGULAMASI

### 2.1- Yasal Dayanak

Bağlayıcı Tarife Bilgisi (BTB), Kombine Nomanklatürün yeknesak olarak uygulanmasıyla Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında oluşturulan tek pazarın düzgün işleyişine katkıda bulunmaya yönelik araçlardan biri olarak Avrupa Konseyi'nin 1715/90 sayılı Tüzüğü ve Avrupa Komisyonu'nun 3796/90 sayılı uygulama tüzüğüyle 01.01.1991 tarihinden itibaren uygulamaya konulan ve gümrük nomanklatüründe eşyanın sınıflandırılması ile ilgili olarak dış ticaret erbabına verilen hukuki geçerliliğe haiz sınıflandırma bilgisidir.<sup>7</sup>

Ülkemizin 01.01.1996 tarihinden itibaren Gümrük Birliği'ne girmesi nedeniyle Türk Gümrük Mevzuatının Avrupa Birliği mevzuatına uyumu çerçevesinde Avrupa Birliği Gümrük Kodunun BTB verilmesi ile ilgili maddeleri adapte edilerek ilk olarak 1615 sayılı daha sonra da bu kanunun yerini alan 4458 sayılı Gümrük Kanununda gerekli değişiklikler yapılarak Türk Gümrük İdaresince yazılı talep üzerine BTB verileceği hükme bağlanmıştır.<sup>8</sup>

### 2.2- Yetki

BTB, eşyanın Gümrük Tarife Cetvelinde sınıflandırılmasına ilişkin olarak, kişinin yazılı veya elektronik talebi üzerine Bakanlık (Gümrükler Genel Müdürlüğü) veya Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerince verilen idari karardır.

BTB, İstanbul, Ege, Orta Anadolu, Orta Akdeniz, Doğu Marmara ve Uludağ Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerince düzenlenir.

### 2.3- Ücret

BTB, talep edene ücretsiz olarak verilir. Bununla birlikte, özellikle eşyanın kimyevi tahlili veya ekspertizi ya da talep edene geri gönderilmesi nedeniyle gümrük idarelerince yapılan masraflar talepte bulunan tarafından karşılanır.

### 2.4- Uygulamanın Amacı

Bağlayıcı Tarife Bilgisi verilirken, Gümrük Tarife Cetveli'nde eşya yerinin doğru bir şekilde saptanması, doğabilecek ihtilafların azaltılması ve uygulamada birlik sağlanması amaçlanıyor. Tam da bu noktada BTB uygulamasının amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Sınıflandırma kurallarının doğru ve yeknesak bir şekilde uygulanması suretiyle sınıflandırmanın uyumlaştırılmasını ve böylece dış ticaret rejiminin dış ticaret erbabı arasında doğru ve eşit olarak uygulanmasını sağlamak,
- Beyan sürecini ve gümrük işlemlerini hızlandırmak ve böylece gümrük kontrolünü ve uluslararası ticareti mümkün olduğunca kolaylaştırmak ve dış ticaret işlemlerinin maliyetini azaltmak,

<sup>7</sup> Danıştay 7. Dairesi Başkanlığının 2009/3087 Esas ve 2010/638 Karar No.lu Kararında; Bağlayıcı Tarife Bilgisi; "belirli bir eşyanın sürekli ithalatını yapan kişilere, belirli bir süre için, eşyanın tabi olacağı tarife pozisyonunun saptanması yönünden gümrük idaresini bağlayıcı niteliği bulunan "bilgi" olarak" tanımlanmıştır.

<sup>8</sup> Berk Yıldırım, Bağlayıcı Tarife Bilgisi Uygulaması ve Türkiye-AB Uyumu. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi, Ankara 2005, s. 65.

- c) Ticaret erbabı ile gümrük idaresi arasında eşyanın tarife pozisyonundan kaynaklanan ihtilafları azaltmak,
- ç) Gümrük işlemleri sırasında eşyanın sınıflandırılması probleminden kaynaklanan zaman kayıplarını azaltmak suretiyle yüksek riskli eşyanın muayenesine ve kontrolüne gümrük işlemleri sırasında yeterli zaman ayrılabilmesini, dolayısıyla, gümrük denetimlerinin seçimli ve daha etkin yapılabilmesini sağlamak,
- d) Dış ticaret erbabına eşyanın Gümrük Tarife Cetvelinde sınıflandırılmasına ilişkin hukuki geçerliliği olan resmi bir bilgi sağlamak,
- e) Uluslararası bir ticaret işleminin karlılığının ve uygulama imkanının önceden tahmin edilebilmesini sağlamak.

### **2.5- Başvuru Yeri ve Şekli**

Bağlayıcı Tarife Bilgisi başvurusunun gümrük idaresi tarafından kabul edilebilmesi için usulüne uygun olarak başvuruda bulunulması gerekmektedir. Bu doğrultuda, BTB Programına veri girişi yapılması suretiyle elektronik olarak veya Gümrük Yönetmeliği'nin Ek-1'inde yer alan başvuru formu örneğine uygun bir form ile yazılı olarak yetkilendirilmiş gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne BTB başvurusu yapılarak talepte bulunulacaktır.

Bir kişi, aynı eşya için sadece bir BTB müracaatında bulunabilir. Bir kişi adına aynı eşya için geçerli bir BTB var iken yeniden BTB düzenlendiği tespit edilirse o kişi adına aynı eşya için düzenlenmiş tüm BTB'ler verildiği tarihten başlayarak hükümsüz sayılacaktır.

### **2.6- Bağlayıcı Tarife Bilgisinin Verilmesi ve Kullanılması**

BTB başvurusunun, bölge müdürlüğü tarafından oluşturulacak heyet tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi neticesinde, BTB konusu eşyanın sınıflandırıldığı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu tespit edilir ve tutanağa bağlanır.

Bahse konu sınıflandırma, konuya ilişkin Gümrük Tarife Cetveli, Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ) Sınıflandırma Avileri, Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi ve Kombine Nomanklatür İzahnamesi, DGÖ Sınıflandırma Kararları, AB Sınıflandırma Tüzükleri, tebliğler, genelgeler ile daha önce verilmiş ve BTB veri tabanında halen geçerli olan BTB'lerdeki açıklama ve örneklerden yararlanarak yapılır.

Belirlenen Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, BTB veri tabanına girilir ve karar hak sahibine mümkün olan en kısa zamanda bildirilir.

### **2.7- Bağlayıcı Tarife Bilgisinin Hukuki Etkisi ve Bağlayıcılığı**

Gümrük idarelerince, geçerli bir BTB'ye konu eşya ile aynı olduğu tartışmasız olan eşya için BTB'deki tespit doğrultusunda sınıflandırma yapılması gerekmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 9'uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen "...geçerliliğini kaybeden bağlayıcı tarife veya menşe bilgisinin hak sahibi, söz konusu bağlayıcı bilgiye dayanarak ve bu bilginin geçerliliğini kaybetmesinden önce, ilgili eşyanın alımı veya satımı üstüne bağlayıcı sözleşmeler yaptığı takdirde, geçerliliğini kaybeden tarife veya menşe bilgisini, söz konusu yayımın ya da tebligatın yapıldığı tarihten itibaren altı aylık bir süre boyunca kullanabilir. Ancak, gümrük işlemleri sırasında söz konusu ürünler için bir ithalat, ihracat ya da ön izin belgesinin gümrüğe verilmesi halinde, bu belgenin geçerlilik süresi esas alınır..." hükmünde yer alan haktan sadece hak sahibi yararlanabilir.

BTB, gümrük idarelerini sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için bağlar. Bunun için, beyan sahibinin gümrük işlemleri sırasında beyan edilen eşya ile verilen bilgide tanımlanan eşya arasında her bakımdan uygunluk bulunduğunu kanıtlaması zorunludur.

Veriliş tarihinden itibaren altı yıl geçerli olan BTB;

- Gümrük Tarife Cetvelinde değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişiklikle getirilen hükümlere uymaması,
- Dünya Gümrük Örgütü'nün uymakla yükümlü bulunduğumuz nomanklatür, izahname ve tarife pozisyonlarına ilişkin kararlarındaki bir değişikliğe uymaması,
- BTB'nin iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin bilgi verilen kişiye tebliğ edilmesi, hallerinde geçerliliğini yitirir.

Talep edenin verdiği yanlış ve eksik bilgiye dayanan BTB iptal edilir.

### 2.8- Yıllar İtibarı ile Verilen Bağlayıcı Tarife Bilgilerine İlişkin İstatistikî Bilgiler

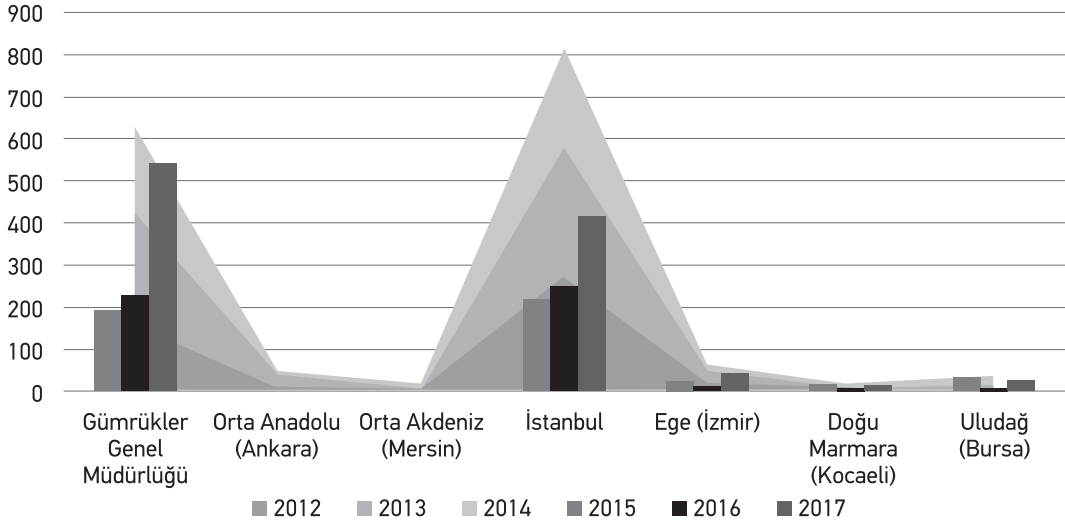
Gümrükler Genel Müdürlüğü ve Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerince verilen Bağlayıcı Tarife Bilgilerine ilişkin istatistikî bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

Tablo-1	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gümrükler Genel Müdürlüğü	159	267	204	191	229	541
Orta Anadolu (Ankara)	10	29	8	7	12	30
Orta Akdeniz (Mersin)	5	2	11	5	2	10
İstanbul	275	306	240	218	250	416
Ege (İzmir)	21	28	16	24	11	43
Doğu Marmara (Kocaeli)	5	3	11	16	9	15
Uludağ (Bursa)	7	19	10	34	9	27
<b>Toplam</b>	<b>482</b>	<b>654</b>	<b>500</b>	<b>495</b>	<b>522</b>	<b>1082</b>

**Kaynak:** Bağlayıcı Tarife Bilgisi istatistikî verileri güncel verileri de içerecek şekilde tarafımızca genişletilerek düzenlenmiştir.

Söz konusu bağlayıcı tarife bilgilerine ilişkin istatistikî bilgilere aşağıdaki grafikte yer verilmiştir.

**Grafik 1: Bağlayıcı Tarife Bilgilerine İlişkin İstatistikî Veriler**



**Kaynak:** Grafik-1; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Bağlayıcı Tarife Bilgisi İstatistikî Verileri kullanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Yıllar itibarıyla verilen toplam bağlayıcı tarife bilgileri bazında bir değerlendirme yapılacak olursa, yukarıda yer verilen istatistikî bilgilerden; 2014 yılında verilen bağlayıcı tarife bilgileri sayısında azalış yönünde bir eğilim gözlemlenmiş olup, bu azalış eğiliminin eşyanın gümrük tarife pozisyonunun tespit edilmesi noktasında bağlayıcı tarife bilgisi başvurularının sonuçlandırma süresinden kaynaklı olarak yükümlülerin başvurmadan vazgeçiyor olabileceklere değerlendirilebilecektir.

Bunun karşılık, verilen toplam bağlayıcı tarife bilgilerinin 2017'de 2016'ya nazaran kayda değer bir artış (ortalama %107) eğilimi göstermesi sektördeki tereddütlerin giderilmekte olduğu ve bu noktadaki ihtiyaca Bakanlıkça cevap verilebildiği anlaşılmaktadır.

### 3- VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA ÖZELGE UYGULAMASI

#### 3.1- Yasal Dayanak

Özelge uygulamasının yasal dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinin son fıkrası ile mezkûr maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükmünden hareketle çıkarılan "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik"<sup>9</sup> oluşturmaktadır. Anılan Yönetmelik ile özelge tayini ve sirküler yayımlanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amaçlanmıştır. Bahse konu Yönetmelik'in 3/1-f maddesinde özelge; "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 görüşü ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>9</sup> 28 Ağustos 2010 tarihli 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yanı sıra, söz konusu madde kapsamında mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu konuyla ilgili olarak GİB'in yetkili kıldığı makamlardan, vergisel durum ve uygulamalar bakımından belirsiz ve tereddüt oluşturan konularda yazı ile izahat isteyebilecekleri hususları düzenlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılacak olan izahat talebinin tek bir kişiye özgü olması durumunda söz konusu izah özelge bir diğer deyişle "mukteza" tayini ile gerçekleştirilecektir. Diğer yandan, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlanabilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*Mükelleflerin izahat talebi*" başlıklı 413. maddesi 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 15. maddesi ile adeta yeniden düzenlenmiş olup, söz konusu Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde belli açıdan (cezalar) bağlayıcı belli açıdan (vergi aslı) ise yardımcı bir kaynak niteliğini aynı anda bünyesinde barındıran bir çeşit "karma" kaynak niteliğinde oldukları söylenebilecek olan özellemlerin; değişiklik sonrası artık en azından vergi idaresi açısından bağlayıcı bir kaynak haline geldiğini söylemek mümkün ve gerekli görünmektedir.<sup>10</sup>

Mükelleflerin kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular genellikle mükellefiyet, istisna, muafiyet, vergi oranı gibi hususları içermektedir.<sup>11</sup>

### 3.2- Yetki

Özelge tayininde genel yetkili makam Gelir İdaresi Başkanlığı olmakla birlikte, mükelleflere özelge tayin edebilme yetkisine sahip olan idareler Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in "*Özelge talep edilecek merci*" başlıklı 10. maddesinde sayılmıştır. Bu madde uyarınca;

- i) Mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli vergi mükellefiyetlerinin bulunduğu "*vergi dairesi başkanlıkları*" ile "*vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar*";
- ii) Diğer yandan, diğer mükellef veya vergi sorumlularının özelge talepleri için de aynı usul muvacehesinde "*ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları*" ile "*vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar*";
- iii) Öte yandan, ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar için ise "*Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi biri*"; yetkilendirilmiştir.

### 3.3- Ücret

Mükelleflerin usulüne uygun izahat talebinin yetkili idarelerce karşılanmasında herhangi bir ücret talebinde bulunulmamaktadır.

### 3.4- Uygulamanın Amacı

Gelir İdaresi Başkanlığınca uygulamaya konulan yeni özelge sistemi ile mükellefler veya vergi sorumluları tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi uyarınca yapılan izahat talepleri, Gelir

<sup>10</sup> Zafer Ertunç Şirin, Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap, "Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum", Okan Üniversitesi, İstanbul, Eylül-2011, s. 240.

<sup>11</sup> Fahrettin Özdemirci, "Özelge Otomasyon Sistemi ve E-Özelge Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Sayı: 344, İstanbul, Nisan-2010, s. 47.

idaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan özelge sistemine göre cevaplandırılacaktır. Bunun dışındaki diğer kişi veya kurumlarca vergiye ilişkin konulardaki görüş isteme veya öneride bulunmaya ilişkin müracaatlar, özelge sistemine dâhil edilmeksizin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yetkili birimlerince yazılı olarak cevaplandırılmaya devam edilecektir.

16.01.2010 tarihinde uygulamaya konulan yeni özelge sistemi ile mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır<sup>12</sup>.

### 3.5- Başvuru Yeri ve Şekli

Özelge başvuruları, özelge talep formu ile yapılacaktır.<sup>13</sup> Başvuru formu dışında dilekçe ile başvuran mükelleflere formu doldurması gerektiği bildirilecek ve form kullanılmadan yapılan başvurular kabul edilmeyecektir.

Özelge başvuruları; Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in "Özelge talep edilecek merci" başlıklı 10. maddesi uyarınca; "mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan; diğer mükellef veya vergi sorumlularının özelge talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhi veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine" yapılacaktır.

### 3.6- Özelge Talebinin Kapsamı

Özelge isteminin; anılan Yönetmelik'in 8. maddesinin; "mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir" hükmü uyarınca konu bakımından sınırlandırılmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, mezkur Yönetmelik'in aynı maddesinde hangi başvuruların özelge başvurusu kapsamında değerlendirilmeyeceği de sayılmıştır.

Buna göre;

- a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.
- b) Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri.
- c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca inceleme-ye 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 terkini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.

<sup>12</sup> Nevzat Erdağ, Gelir İdaresi Başkanlığı Yeni Özelge Sistemi, <http://www.nevzaterdag.com/gelir-idaresi-baskanligi-yeni-ozelge-sistemi/>, Erişim Tarihi: 10 Nisan 2018.

<sup>13</sup> Özelge talep formuna; [http://www.gib.gov.tr/dilekce/ozelge\\_talep\\_formu.html](http://www.gib.gov.tr/dilekce/ozelge_talep_formu.html) adresinden ulaşılabilmektedir.



- 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”*
- özelge başvuruları kapsamında değerlendirilmez.

### 3.7- Özelgenin Verilmesi ve Kullanılması

Gelir İdaresi Başkanlığınca uygulamaya konulan yeni özelge sistemi ile şeffaflık sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaçla, mükelleflerin özelge taleplerine ilişkin işlemlerin daha kısa süre içinde sonuçlandırılabilmesi ve uygulama birliğinin sağlanabilmesi amacıyla Başkanlık bünyesinde “Özelge Otomasyon Sistemi” kurulmuştur. Bu doğrultuda, yetkili makamlarca verilen özelgeler (Vergi mahremiyeti ile ilgili hükümler de göz önünde bulundurularak) herkese açık hale gelmiştir.

### 3.8- Özelgenin Hukuki Etkisi

Özelge yeni bir vergi normu getirmez, var olan normların açıklanması amacıyla kullanılır. Bu haliyle vergi hukukunun açıklayıcı, başka bir deyişle yardımcı (ikincil) kaynağı niteliğindedir. İkincil bir kaynak olma niteliğine rağmen, usulüne uygun şekilde temin edilen özelge, mükellef açısından bir takım hukuki ve mali sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan birincisi, özelgeye konu işleminin sonradan vergilendirilmesi gerektiği anlaşılabilirse bile, özelgeye uygun hareket eden mükellefin söz konusu işlem nedeniyle vergi cezasına ve tarh edilen vergiler için gecikme faizine muhatap olmamasıdır. İkinci hukuki sonuç ise, vergi inceleme sürecinde özelgelerin dikkate alınma zorunluluğudur. Özellikle vergi inceleme sürecinin rapor değerlendirme aşamasında özelgelerin kısmi bir bağlayıcılığa sahip olmasıdır.<sup>14</sup>

### 3.9- Özelgenin Bağlayıcılığı

Özelgeler, ilgili mükellefin tereddüde düştüğü konuda idarenin yorum ve görüşünü ifade etmektedir. Görüş veren idarenin kendi verdiği görüşle bağlı olmaması düşünülemez. Böyle bir durum idareye olan güveni ve vergilemede belirlilik ilkesini zedeler. Bu açıdan özelgenin idareyi bağlaması prensibi pek çok ülke uygulamasında geçerlidir.

Özelgeler, belli bir mükellefe has gerçek bir olaya ilişkindir. Bu nedenle diğer mükellefler için doğrudan uygulama etkisinin olmaması beklenir. Bu tür özelgelerin anonimleştirilerek yayımlanması durumunda da, benzer durumdaki mükellefler için ancak bir tür rehber mahiyetinde olması söz konusudur.

Türkiye’de özelge; mükellefleri ve yargı organlarını bağlamaz. Özelge esas itibarıyla özelgeyi veren Gelir İdaresini bağlamaktadır. Ancak, Gelir İdaresini bağlayıcılığının hukuki sonuçları açısından sınırlı olduğunu da belirtmek gerekir. Bu bağlayıcılık, yanlış verilen özelgeler için sadece ceza kesilmemesi ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmaması şeklinde sınırlı bir bağlayıcılıktır. Vergi tarhına engel olacak şekilde tam bir bağlayıcılıktan söz edilemez.

<sup>14</sup> Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, TBB, Sayı: 125, Temmuz-Ağustos 2016, s. 164.

Rapor Değerlendirme Komisyonu, değerlendirmelerinde özelgeleri dikkate almak durumundadır.

Özelgenin inceleme elemanı açısından bağlayıcılığı ise karmaşık ve tartışmalı bir alandır. İnceleme elemanı, rapor yazım aşamasında özelge ile bağlı değildir. Ancak rapor değerlendirme komisyonu özelgedeki izahata katılır ve özelgeye aykırı rapor yazılması nedeniyle inceleme raporunun düzeltilmesini gerekli görürse, inceleme elemanı raporunu düzeltmek zorundadır. Bu aşamadan sonra özelge, inceleme elemanı açısından da bağlayıcı hale gelmektedir.

Çalışmamızın “Özelgenin *Hukuki Etkisi*” başlıklı kısmında da değinildiği üzere özelge uygulamasının ortaya çıkardığı hukuki sonuçlardan birisi, vergi inceleme sürecinde özelgelerin dikkate alınma zorunluluğudur. Özellikle vergi inceleme sürecinin rapor değerlendirme aşamasında özelgelerin kısmi bir bağlayıcılığa sahip Rapor Değerlendirme Komisyonları, vergi inceleme raporlarını kanun, kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere ilave olarak özelgeler yönünden de değerlendirecektir. Böylece, özelgelerin Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusu ile inceleme elemanları için dolaylı bağlayıcılığı hususu kanun düzeyinde hüküm altına alınmıştır.<sup>15</sup>

Özelgenin mükellef açısından bir bağlayıcılığı yoktur. Ancak, uygulamada mükellefler genellikle aldıkları muktezalar doğrultusunda hareket etmekte, kendisine verilen muktezaya katılmadıkları zaman ihtirazi kayıtla beyanlarını vergi dairesine vererek dava açma yoluna gidebilmektedirler.<sup>16</sup>

### 3.10- Yıllar İtibarı ile Verilen Özelgelere İlişkin İstatistikî Bilgiler

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar tarafından özelge otomasyon sistemi kapsamında verilen GİB internet sitesinde yayınlanan özelgelere ilişkin istatistikî bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

	Tablo-2			
	2014	2015	2016	2017
ÖZELGE SAYISI	1.255	1.593	878	853

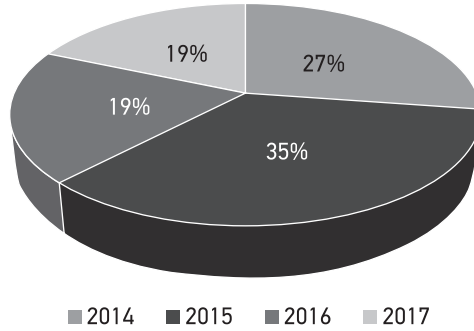
**Kaynak:** [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresindeki verilerden hareketle tarafımızca düzenlenmiştir.

Söz konusu özelgelere ilişkin istatistikî bilgilere aşağıdaki grafikte yer verilmiştir.

<sup>15</sup> Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, TBB, Sayı: 125, Temmuz-Ağustos 2016, s. 156.

<sup>16</sup> Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, TBB, Sayı: 125, Temmuz-Ağustos 2016, s. 179.

**Grafik 2:** Özelge Bilgilerine İlişkin İstatistik Veriler



Özelgelere ilişkin yukarıda yer verilen istatistik bilgilerden, özelge otomasyon sistemi kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayınlanan özelge sayılarının yıllar itibarıyla dalgalanma gösteriyor olsa da genel itibarıyla azalış eğilimi gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu durum, mükelleflerin vergi mevzuatına ilişkin tereddütlerinin gitgide azaldığını göstermektedir.

#### 4- BAĞLAYICI TARİFE BİLGİSİ İLE ÖZELGE UYGULAMALARININ KIYASLANMASI

Bağlayıcı tarife bilgisinin yasal dayanağını 4458 sayılı Gümrük Kanununun 9 ve Gümrük Yönetmeliği'nin 28 ve 29'uncu maddeleri oluşturmaktadır. Oysa özelgenin yasal dayanağını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mükelleflerin izahat talebi" başlıklı 413. maddesi ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik oluşturmaktadır.

Bu kapsamda, bağlayıcı tarife bilgisini Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (Gümrükler Genel Müdürlüğü) veya yetkilendirilen ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü verebilmektedir. Hâlihazırda BTB; İstanbul, Ege, Orta Anadolu, Orta Akdeniz, Doğu Marmara ve Uludağ Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerince düzenlenebilmektedir. Özelgeler açısından ilgili birim olarak mükellef veya vergi sorumlularının durumuna göre vergi dairesi başkanlıkları, defterdarlıklar veya özelliği durumlar için Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları belirlenmiştir.

Diğer taraftan, bağlayıcı tarife bilgisi başvurularında başvurunun sonuçlandırılmasına ilişkin süre "3 ay" olarak belirlenmiş iken, özelgede bu süre "en geç 45 gün" olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, bağlayıcı tarife bilgisinin geçerlilik süresi 6 yıl olarak belirlenmiş iken özelgeler, özelgenin talep edildiği ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte olan kanunlar çerçevesinde geçerlidir.

Bir başka açıdan, bağlayıcı tarife bilgisinin mevcut olduğu durumlarda Gümrük Kanununca ek tahakkuk yapılması mümkün olmamakla birlikte, yapılan inceleme sonucunda Gümrük Kanunu'nun 9/5 ve 14 seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife)'nin 19. maddeleri uyarınca; Gümrük Tarife Cetvelinde değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişiklikle getirilen hükümlere uymaması, Dünya Gümrük Örgütü'nün uymakla yükümlü bulunduğumuz nomanklatür, izahname ve tarife pozisyonlarına ilişkin kararlarındaki bir değişikliğe uymaması ile BTB'nin iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin bilgi verilen kişiye tebliğ edilmesi durumlarına karşılık geçersiz olduğunun veya talep edenin verdiği yanlış ve eksik bilgiye dayanan BTB'nin iptal edildiğinin anlaşılması durumunda eğer beyan edilen tarife bilgisi ile eşyanın fiili durumu arasında belirgin bir farklılık söz konusu ise yükümlü hakkında ek tahakkuk yapılması gündeme gelecektir. Buna karşılık, özelgede VUK'un 369'uncu maddesi

uyarınca, vergi idaresinin tayin ettiği özelgenin *hatalı* olması durumunda, mükellefin özelgeye göre tesis edilen işlem karşısında re'sen veya ikmalen tarh edilmesi gereken bir vergi söz konusu ise tarh işlemi gerçekleştirilecektir.

Benzer şekilde, kural olarak bağlayıcı tarife bilgisine ilişkin ek tahakkuk yapılamayacağı ifade edilebilirse de istisnai olarak ek tahakkuk yapılabileceği hallerden yukarıda bahsedilmiştir. Bu hallerin mevcudiyeti durumunda ortaya çıkan vergi farkına ilişkin olarak ek tahakkuk yapılabildiğinden, ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234/1-a maddesi uyarınca söz konusu vergi farkının 3 katı tutarında idari para cezası kesilecektir. Gümrük mevzuatı uygulamasından farklı olarak özelge uygulamasında, VUK'un "Yanılma" başlıklı 369'uncu maddesinin "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez..." amir hükmü uyarınca özelgeye göre işlem yapan mükelleflere, özelge konusu fiili karşısında vergi cezası (Vergi Ziyayı-Genel/Özel Usulsüzlük) kesilemeyecektir. Şayet kesilmiş olan bir ceza varsa ve tahsil edildi ise iade edilmesi; henüz cezanın tahsil edilmemiş olması durumunda ise anılan cezanın terkin edilmesi icap eder.

Aynı doğrultuda, normal koşullarda bağlayıcı tarife bilgisine istinaden ek tahakkuk yapılamayacağı dile getirilse de istisnai olarak ek tahakkuk yapılabileceği hallere yukarıda yer verilmiştir. Bu hallerin varlığında ortaya çıkan vergi farkına ilişkin olarak ek tahakkuk yapıldığı durumda 2 seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri)'nin 15/1. maddesi uyarınca "hiç alınmayan veya eksik alınan gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten, vergilerin kesinleştiği tarihe kadar olan süre için 6183 sayılı Kanununun 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz<sup>17</sup>" uygulanacaktır. Bağlayıcı tarife bilgisi uygulamasının aksine özelge uygulamasında VUK'un "Yanılma" başlıklı 369'uncu maddesinin "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde gecikme faizi uygulanmaz..." hükmü uyarınca özelgeye göre işlem yapan mükelleflere, özelge konusu fiili karşısında gecikme faizi uygulanamayacaktır. Eğer, tahakkuk eden bir gecikme faizi varsa ve tahsil edildiyse iadesi; henüz gecikme faizinin tahsil edilmemiş olması durumunda ise terkin gerekir.

Diğer yandan, bağlayıcı tarife bilgisi, Gümrük Kanunu'nun 9/2. maddesinin "Bağlayıcı tarife bilgisi, gümrük idarelerini, hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için bağlar" hükmünden anlaşılacağı üzere içerik itibarıyla sadece eşyanın tarife pozisyonunun ve dolayısıyla GTİP'inin tespitine yöneliktir. Oysa ki özelge uygulamasında içerik bağlamında herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Nitekim Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in 8. maddesinin; "mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir" hükmü gereğince özelge istemine konu bazında sınırlandırma getirilmediği anlaşılmaktadır. Bu itibarla, mükellef ve sorumluların mezkûr Yönetmelik'in aynı maddesinin 2. fıkrasına temas etmeyen tüm konulara ilişkin özelge istemlerinin ilgili mercilerce cevaplandırılacağı sonucuna varılmaktadır.

Öte yandan, yukarıda da değinildiği üzere bağlayıcı tarife bilgisinin iptaline veya geçersizliğine sebep olabilecek ihtimallerin düzenlendiği Gümrük Kanunu'nun 9/5 ve 14 seri No.lu Gümrük Genel

<sup>17</sup> 2010/965 Sayılı BKK gereğince gecikme faizi 19.10.2010 tarihi itibarıyla aylık 1,40 oranında uygulanmaktadır.

Tebliğ (Tarife)'nin 19. maddeleri söz konusu olmadıkça, bağlayıcı tarife bilgisi gerek yükümlüyü, gerek gümrük idaresini ve gerekse Rapor Değerlendirme Komisyonu ile Gümrük ve Ticaret Müfettişini bağlar; ancak, Yargı organlarını bağlamaz.

Hâlbuki özelge uygulaması mükellef ve Yargı organlarını bağlamazken Gelir İdaresini, Rapor Değerlendirme Komisyonunu ve Vergi İnceleme Elemanını bağlar. Bu hususu biraz açmak gerekirse, Özelge esas itibarıyla özelgeyi veren Gelir İdaresini bağlamaktadır. Ancak, Gelir İdaresini bağlayıcılığının hukuki sonuçları açısından sınırlı olduğunu da belirtmek gerekir. Bu bağlayıcılık, yanlış verilen özelgeler için sadece ceza kesilmemesi ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmaması şeklinde sınırlı bir bağlayıcılıktır. Vergi tarhına engel olacak şekilde tam bir bağlayıcılıktan söz edilemez. Rapor Değerlendirme Komisyonu, değerlendirmelerinde özelgeleri dikkate almak durumundadır. Ancak, Komisyon özelgede yer alan izahatın yanlış olduğunu düşündüğü durumda, özelgenin tekrar değerlendirilmesi sürecini başlatma yetkisine de sahiptir. VUK'un 140'inci maddesi uyarınca, tenkide konu özelgede yer alan izahatın Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413'üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilmesi sonucunda doğru bulunması durumunda, özelge hem Rapor Değerlendirme Komisyonunu hem de inceleme elemanını bağlayıcı bir nitelik kazanmaktadır. Özelgenin inceleme elemanı açısından bağlayıcılığı ise karmaşık ve tartışmalı bir alandır. İnceleme elemanı, rapor yazım aşamasında özelge ile bağlı değildir. Ancak rapor değerlendirme komisyonu özelgedeki izahata katılır ve özelgeye aykırı rapor yazılması nedeniyle inceleme raporunun düzeltilmesini gerekli görürse, inceleme elemanı raporunu düzeltmek zorundadır. Bu aşamadan sonra özelge, inceleme elemanı açısından da bağlayıcı hale gelmektedir.

Aşağıda bağlayıcı tarife bilgisi ve özelgenin kıyaslanmasına ilişkin özet tabloya yer verilmiştir:

	<i>Tablo-3</i>	
	<i>BAĞLAYICI TARİFE BİLGİSİ</i>	<i>ÖZELGE</i>
<i>İLGİLİ KANUN</i>	4458 sayılı Gümrük Kanunu	213 sayılı Vergi Usul Kanunu
<i>YETKİLİ MERCİ</i>	Bakanlık (Güm. Gen. Müd.) veya yetkilendirilen Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri	İlgili Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar veya Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları
<i>BAŞVURUYU SONUÇLANDIRMA SÜRESİ</i>	3 Ay	En geç 45 gün
<i>GEÇERLİLİK SÜRESİ</i>	6 Yıl	Özelgenin talep edildiği ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte olan kanunlar çerçevesinde
<i>TARHİYAT/EK TAHAKKUK YAPILMASINA ETKİSİ</i>	Ek Tahakkuk Yapılamaz	Re'sen/İkmalen Tarhiyat Mümkün
<i>CEZA KESİLMESİNİ ENGELLEYİP ENGELLEMEDİĞİ</i>	Gümrük Kanunu kapsamında ceza kesilemez	VUK kapsamında ceza kesilemez

<b>GEÇİKME FAİZİ UYGULANIP UYGULANMADIĞI</b>	Gecikme Faizi uygulanamaz	Gecikme Faizi uygulanamaz
<b>İÇERİK</b>	Sadece Tarife Pozisyonu belirlenebilir	İçerik sınırlaması yok
<b>BAĞLAYICILIĞIN KAPSAMI</b>	Bakanlık işlemlerinde ilgili tarafları bağlar, Yargı Organlarını bağlamaz	Mükellef ve Yargı Organlarını bağlamaz; Gelir İdaresini, Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Vergi İnceleme Elemanını bağlar

**Kaynak:** İlgili mevzuat hükümlerinden hareketle tarafımızca düzenlenmiştir.

## 5- SONUÇ

Çalışmamızda; giriş kısmında yapılan bilgilendirmenin ardından çalışmanın ikinci bölümünde Gümrük Kanunu çerçevesinde Bağlayıcı Tarife Bilgisi uygulamasına, çalışmanın üçüncü bölümünde VUK kapsamında Özelge uygulamasına ilişkin temel bilgilendirmeler yapılmış, nihayet dördüncü bölümde Bağlayıcı Tarife Bilgisi ile Özelge uygulamalarının kıyaslanması konuları ele alınmıştır.

Gerek Gümrük Kanunu kapsamında bağlayıcı tarife bilgisi uygulaması, gerekse Vergi Usul Kanunu kapsamında özelge uygulaması mükellef veya yükümlülerin izahat talepleri karşısında yetkilendirilen vergi/gümrük idarelerinin konuya ilişkin izahın yapılmasında yaygın olarak kullanılan önemli uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bağlayıcı tarife bilgisi ve özelge uygulamalarının; yetkili mercii, ceza uygulanmasına engel olup olmadığı, gecikme faizi uygulanıp uygulanmadığı ile bağlayıcılığın kapsamı yönlerinden benzerlik gösterdikleri; buna karşılık, başvuru sonuçlandırma süresi, geçerlilik süresi, ek tahakkuk ve ikmalen tarhiyat yapılmasına etkisi, içerik ile ilgili kanun bağlamında ise ayrıştıkları dikkat çekmektedir.

Bu minvalde, gerek özelge gerekse bağlayıcı tarife uygulamasının oldukça teknik bilgi gerektirdiği kabul edilmekle birlikte özelge uygulamasında konu sınırlamasına gidilmemesine rağmen bağlayıcı tarife bilgisinin sadece tarife pozisyonu belirlenmesine ilişkin olduğu göz önünde bulundurulduğunda, özelge taleplerinin karşılanmasında azami süre 45 gün iken, bağlayıcı tarife bilgisi uygulamasında bu süren 3 ay olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yanı sıra, yazımızda yıllar itibarıyla verilen toplam bağlayıcı tarife bilgileri bazındaki değerlendirilmede de değinildiği üzere, 2014 yılında verilen bağlayıcı tarife bilgileri sayısının bir önceki yıla göre azalış trendi göstermiş olduğu, bu azalış trendinin eşyanın gümrük tarife pozisyonunun tespit edilmesi noktasında bağlayıcı tarife bilgisi başvurularının sonuçlandırma süresinden kaynaklı olarak yükümlülerin bu konudaki başvurularından vazgeçiyor olabilecekleri,

Hızın son derece önem taşıdığı bir alan olan gümrük açısından; bağlayıcı tarife bilgisi taleplerinin karşılanması için belirlenen üç aylık sürenin uzun olduğu düşünülmektedir. Bu durumun, sektörde konuya ilişkin ilginin azalmasına yol açmış olabileceği; dolayısıyla işlemlerini süratle yapması gereken dış ticaret firmalarının bu kadar uzun bir süreye maruz kalmamaları gerektiği, değerlendirilmektedir.

Nitekim dış ticaretle iştigal eden firmaların dış ticaret işlemlerinde fazladan geçen her gün için eşyanın geçici depolama yerinde beklediği dikkate alındığında, fazladan ardiye gideri ödemeleri gerekmektedir. En basit ifadeyle bu durum Türkiye Gümrük Bölgesi'nde serbest dolaşıma sokulmak istenen

eşyanın daha yüksek bir bedel ile stoklara alınmasına, bu durumun da en azından o eşya için fiyatların daha yüksekten seyretmesine sebep olacaktır.

Gümrük ve maliye mevzuatı açısından;

Dış ticaret işlemlerinin gerçekleştirilmesinde ülkemizi dünyanın “Hızlı ve Kolay Ticaretin Güven Kapısı” olma vizyonu ile uyumlu şekilde bağlayıcı tarife bilgisi uygulamasının karşılama süresinin 1 ay olarak düzenlenmesinin sektör açısından son derece yararlı olacağı,

Özelgelere ilişkin olarak ise GİB internet sitesinde yer alan “özelge otomasyon sistemi” üzerinden yayınlanan özelge sayılarının artırılmasının; bir yandan, mükelleflerin tereddüt ettiği hususların azaltılmasını sağlayacağı; diğer yandan, mali hukuk alanındaki akademik araştırmalarda istatistik veri katkısında bulunacağı, düşünülmektedir.

### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 2 seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri)
- AYKIN, H. (2016). Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. TBB. Sayı: 125. Temmuz-Ağustos 2016. s. 147-186.
- BOZDOĞAN, M. N. (2012). Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelemesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi. İSMMMO. Sayı: Temmuz-Ağustos. 2012. s. 73-90.
- ERDAĞ, N. (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı Yeni Özelge Sistemi. <http://www.nevzaterdag.com/gelir-idaresi-baskanligi-yeni-ozelge-sistemi/>. Erişim Tarihi: 10 Nisan 2018.
- GİB, Strateji Geliştirme Başkanlığı. (2015). 2014 Yılı Faaliyet Raporu. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf). Erişim Tarihi: 10 Nisan 2018.
- GİB, Strateji Geliştirme Başkanlığı. (2016). Faaliyet Raporu 2015. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf). Erişim Tarihi: 10 Nisan 2018.
- GİB, Strateji Geliştirme Başkanlığı. (2017). 2016 Faaliyet Raporu. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf). Erişim Tarihi: 10 Nisan 2018.
- GİB, Strateji Geliştirme Başkanlığı. (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf). Erişim Tarihi: 10 Nisan 2018.
- Gümrük Yönetmeliği
- Gümrük Genel Tebliği (Tarife) (seri No: 11)
- Gümrük Genel Tebliği (Tarife) (seri No: 14)

- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü. (2018). Bağlayıcı Tarife Bilgisi İstatistikleri.<http://risk.gtb.gov.tr/data/572b3a8a1a79f50cd8a22b1a/y/36Baglayici%20Tarife%20Bilgisi%20Istatistikleri.pdf>. Erişim Tarihi: 10 Nisan 2018.
- KARYAĞDI, N. (2010). Yeni Özelge Sistemi. Vergi Dünyası Dergisi. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Sayı: 343. İstanbul. Mart 2010. s. 21-26.
- Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik
- ÖZDEMİRÇİ, F. (2010). Özelge Otomasyon Sistemi ve E-Özelge Uygulaması. Vergi Dünyası Dergisi. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Sayı: 344. İstanbul. Nisan 2010. s. 47-52.
- ŞİRİN, Z. E. (2011). Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap. Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum. Okan Üniversitesi. İstanbul. Eylül 2011. s. 230-241.
- YILDIRIM, B. (2005). Bağlayıcı Tarife Bilgisi Uygulaması ve Türkiye-AB Uyumu. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi. Ankara.