



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİ UYUMUNUN ARTIRILMASI

Mustafa ŞAHİN

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2017

GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİ UYUMUNUN ARTIRILMASI

Mustafa ŞAHİN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

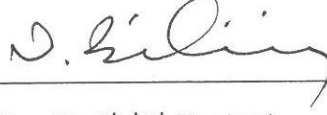
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2017

KABUL VE ONAY

Mustafa ŞAHİN tarafından hazırlanan "Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunun Artırılması" başlıklı bu çalışma, 19/06/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



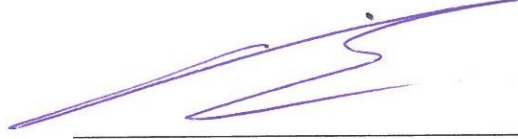
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)



Yrd. Doç. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL (Danışman)



Prof. Dr. A. Tarkan ÇAVUŞOĞLU



Doç. Dr. İbrahim Erdem Seçilmiş



Yrd. Doç. Dr. İbrahim Nihat BAYAR

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Musa Yaşar SAĞLAM

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim/Raporum sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin/Raporumun yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.


19/06/2017
Mustafa ŞAHİN

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin/raporumun tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kâğıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinlerin yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Tezimin/Raporumun tamamı dünya çapında erişime açılabilir ve bir kısmı veya tamamının fotokopisi alınabilir.

(Bu seçenkle teziniz arama motorlarında indekslenebilecek, daha sonra tezinizin erişim statüsünün değiştirilmesini talep etmeniz ve kütüphane bu talebinizi yerine getirirse bile, teziniz arama motorlarının önbelleklerinde kalmaya devam edebilecektir)

Tezimin/Raporumuntarihine kadar erişime açılmasını ve fotokopi alınmasını (İç Kapak, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) istemiyorum.

(Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir, kaynak gösterilmek şartıyla bir kısmı veya tamamının fotokopisi alınabilir)

Tezimin/Raporumun.....tarihine kadar erişime açılmasını istemiyorum ancak kaynak gösterilmek şartıyla bir kısmı veya tamamının fotokopisinin alınmasını onaylıyorum.

Serbest Seçenek/Yazarın Seçimi

03/07/2017


Mustafa ŞAHİN

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, Yrd. Doç. Dr. Debi KONUKÇU NAL danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.



Mustafa SAHİN

ÖZET

ŞAHİN, Mustafa. *Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunun Artırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2017.

Bu çalışmada vergi uyumu kavramı ülkemizde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık beşte birini oluşturan gümrük vergileri açısından ele alınarak gümrük vergilerinde vergi uyumunun artırılabilmesi için neler yapılabileceğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu kapsamda öncelikle gümrük vergileri, ardından vergi uyumu kavramları detaylıca açıklanmış ve gümrük vergilerinde vergi uyumunun nasıl artırılacağı tartışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde Türkiye özelinde gümrük vergilerinde vergi uyumunu artırmaya yönelik olarak vergi yükünü azaltıcı, vergi uyum maliyetlerini düşürücü, gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki karşılıklı güven ve işbirliğini artırıcı, adalet algısını artırıcı ve kontrollerde etkinliği artırıcı bazı öneriler sunulmuştur. Bu öneriler: vergi oranlarının vergi kaçırma teşvik etmeyecek seviyelerde belirlenmesi, gümrük idaresinin kaçakçılıkla mücadele etkinliğinin artırılması, gümrük vergilerinin ve vergilere ilişkin mevzuatın sadeleştirilmesi, otomasyonun geliştirilmesi ve gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması, yetkilendirilmiş yükümlü uygulamasının yaygınlaştırılması, sonradan kontrol denetimlerinin etkinliğinin artırılması, gönüllü bildirim cazip hale getirilmesi, uzlaşma müessesesinin kaldırılması, ödeme kolaylıklarının artırılması, anlayış değişikliği ve özel sektörle işbirliği ana başlıkları altında sıralanmaktadır.

Anahtar Sözcükler

Gümrük vergileri, gümrük uyumu, vergi uyumu, yükümlü sınıflandırması, gönüllü uyum, vergi denetimi

ABSTRACT

ŞAHİN, Mustafa. *Improving Compliance in Customs Duties*, Master's Thesis, Ankara, 2017.

In this study, tax compliance concept is considered with regard to customs duties, which constitutes one fifth of total tax revenue in our country, aiming at evaluating policy recommendations for improving tax compliance in customs duties.

In this context concepts of customs duties and tax compliance are explained in detail and how tax compliance in customs duties can be improved is discussed.

In the last chapter of this study some suggestions for decreasing the tax burden and tax compliance costs, building trust and cooperation between customs administration and taxpayers, increasing perception of justice and control effectiveness are presented to improve tax compliance in customs duties in case of Turkey. These suggestions are sorted under the following titles: determining tax rates as so not encouraging tax evasion, enhancing anti-smuggling effectiveness of customs administration, simplifying customs duties and the legislation, improving automation and facilitating customs transactions, extending authorized economic operator practice, increasing the efficiency of post clearance audits, increasing the attractiveness of voluntary disclosure, abrogating the tax compromise institution, increasing tax payment facilities, new understanding and cooperating with the private sector.

Keywords

Customs duties, customs compliance, tax compliance, taxpayer segmentation, voluntary compliance, tax audit

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	iii
ETİK BEYAN	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM – GÜMRÜK VERGİLERİNİN KAPSAMI, BÜTÇEDEKİ YERİ VE VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	4
1.1. Gümrük Vergileri Kavramına Genel Bakış	4
1.2. Gümrük Vergileri Tanımına Dâhil Olan Vergi ve Mali Yükler	7
1.2.1.İthalatta Alınan ve Mali Yükler	10
1.2.1.1.Gümrük Vergisi	10
1.2.1.2 İlave Gümrük Vergisi	11
1.2.1.3.Tek ve Maktu Vergi	12
1.2.1.4.Katma Değer Vergisi (KDV)	14
1.2.1.5.Özel Tüketim Vergisi (ÖTV).....	15
1.2.1.6.Dampinge Karşı Vergi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi	16
1.2.1.7.Ek Mali Yükümlülük	18
1.2.1.8.Toplu Konut Fonu (TKF)	19
1.2.1.9.Tütün Fonu.....	20

1.2.1.10.Çevre Katkı Payı.....	21
1.2.1.11.Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi.....	21
1.2.1.12.Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF).....	22
1.2.1.13.Türkiye Radyo – Televizyon Kurumu (TRT) Bandrolü.....	23
1.2.2.İhracatta Alınan Vergi ve Mali Yükler	24
1.2.2.1.İhracatta Alınan Telafi Edici Vergi (TEV)	24
1.2.2.2.Destekleme Fiyat İstikrar Fonu (DFİF)	25
1.3. Gümrük Vergilerinin Fonksiyonları.....	26
1.4. Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergileri.....	29
1.4.1.Gümrük Vergilerinde Verginin Konusu	34
1.4.2.Gümrük Vergilerinde Yükümlü.....	35
1.4.3.Gümrük Yükümlülüğünün Doğuşu	37
1.4.4.Gümrük Vergilerinde Matrah (Kıymet).....	39
1.4.5.Gümrük Vergilerinde Oran Tespiti (Tarife ve Menşe).....	42
1.4.6.Gümrük Vergilerinde Vergilendirme Süreci	46
1.5. Gümrük Vergilerinin Türkiye Bütçesindeki Yeri	49
1.6. Gümrük Birliği ve Gümrük Vergileri	51
2. BÖLÜM – VERGİ UYUMU: KAVRAMLAR, MODELLER VE VERGİ	
UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER	54
2.1. Vergi Uyumunun Tanımı, Kapsamı, Önemi ve Ölçülmesi	54
2.1.1.Gönüllü Uyum ve Zorunlu Uyum Kavramları	55
2.1.2.Vergi Uyumunun Önemi	55
2.1.3.Vergi Uyumunun Ölçülmesi.....	57
2.1.4.Vergi Boşluğu (Tax Gap) Yaklaşımı.....	58
2.2. Vergi Uyumunu Kavramını Açıklamaya Yönelik Modeller.....	60
2.2.1.Allingham-Sandmo Modeli	60
2.2.2.Ahlaki Duygular Modeli.....	61
2.2.3.Kaygan Yamaç Modeli	62
2.3. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler.....	64
2.3.1.Vergi Yükü	65

2.3.2.Vergi Uyum Maliyetleri	66
2.3.2.1.Kuralların Sadeleştirilmesi.....	69
2.3.2.2.Sistemin Kolaylaştırılması	70
2.3.3.Kişisel ve Sosyal Normlar	71
2.3.4.Devlet Yönetimine Duyulan Güven	73
2.3.4.1.Siyasi ve İdeolojik Etkenler	73
2.3.4.2.Adalet Algısı	74
2.3.4.3.Karşılıklı Güven ve İşbirliği	76
2.3.4.4.Yükümlü Odaklı Kaliteli Hizmet.....	77
2.3.4.5.Verginin İyi Kullanılması ve Yolsuzluklar	78
2.3.5.Caydırıcı Tedbirler.....	79
2.4. Yüksek Vergi Uyumunun Sağlanması İçin Temel İlkeler	81
3. BÖLÜM – VERGİ UYUMU KAVRAMININ GÜMRÜK VERGİLERİ	
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	83
3.1. Vergi Uyum ve Gümrük Uyum Kavramları Arasındaki İlişki.....	83
3.2. Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumsuzluklarının Kaynakları	86
3.3. Gümrük Uyum Maliyetleri	89
3.4. DGÖ'nün Yükümlü Sınıflandırması ve Gönüllü Uyum Çerçevesi...93	
3.5. Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunu Sağlamaya Yönelik Bazı	
Uygulamalar	97
3.5.1.Gümrük İşlemlerinin Otomasyonu ve Tek Pencere Sistemi	97
3.5.2.Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü	99
3.5.3.Risk Yönetimi Sistemi	101
3.5.4.Sonradan Kontrol.....	104
3.5.5.Bağlayıcı Tarife Bilgisi ve Bağlayıcı Menşe Bilgisi	106
3.5.6.Gönüllü Bildirim Uygulaması	107
3.5.7.Geri Verme	108
3.5.8.Gümrük Vergilerinin Ödenmesinde Sağlanan Kolaylıklar.....	109
3.5.9.Vergi Uyuşmazlıkların Çözümüne Yönelik Uygulamalar	111
3.5.9.1.İtiraz Yolu	111

3.5.9.2.Uzlaşma Müessesesi	112
3.5.9.3.Yargı Yolu	113

4. BÖLÜM – TÜRKİYE ÖZELİNDE GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİ UYUMUNUN ARTIRILABİLMESİ İÇİN ÖNERİLER	115
4.1. Vergi Oranlarının Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmeyecek Seviyede Belirlenmesi	115
4.2. Gümrük İdaresinin Kaçakçılıkla Mücadele Etkinliğinin Artırılması	117
4.3. Gümrük Vergilerinin ve Vergilere İlişkin Mevzuatın Sadeleştirilmesi.....	118
4.4. Otomasyonun Geliştirilmesi ve Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması	120
4.5. Yetkilendirilmiş Yükümlü Uygulamasının Yaygınlaştırılması	121
4.6. Sonradan Kontrol Denetimlerinin Etkinliğinin Artırılması	122
4.7. Gönüllü Bildirimin Cazip Hale Getirilmesi.....	125
4.8. Uzlaşma Müessesesinin Kaldırılması	126
4.9. Ödeme Kolaylıklarının Artırılması	128
4.10. Anlayış Değişikliği ve Özel Sektörle İşbirliğine Gidilmesi.....	129
SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER.....	133
KAYNAKÇA	139
Ek 1: Tez Çalışması Etik Kurul İzin Muafiyeti Formu	146
Ek 2: Tez Çalışması Orijinallik Raporu.....	147

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AEO	Authorized Economic Operator
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
BİLGE	Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri Programı
BM	Birleşmiş Milletler
CEFACT	Centre for Trade Facilitation and Electronic Business
CIAT	The Inter-American Center of Tax Administrations
CIF	Cost Insurance and Freight
CN	Combined Nomenclature
DFİF	Destekleme Fiyat İstikrar Fonu
DGÖ	Dünya Gümrük Örgütü
DİR	Dâhilde İşleme Rejimi
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
EAGÜ	En Az Gelişmiş Ülkeler
ESCAP	Economic and Social Commission for Asia and the Pacific
FOB	Free On Board
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GTS	Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi

GÜVAS	Gümrük Veri Ambarı Sistemi
GYÜ	Gelişme Yolundaki Ülkeler
HS	Harmonized System
IMF	International Monetary Fund
IRS	Internal Revenue Service
KDV	Katma Değer Vergisi
KKDF	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OGT	Ortak Gümrük Tarifesi
ÖTDYÜ	Özel Teşvik Düzenlemelerinden Yararlanacak Ülkeler
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PCA	Post Clearance Audit
SAD	Single Administrative Document
STA	Serbest Ticaret Anlaşması
TARIC	Tarif Intégré Communautaire
TEV	Telafi Edici Vergi
TGTC	Türk Gümrük Tarife Cetveli
TKF	Toplu Konut Fonu
UNCTAD	The United Nations Conference on Trade and Development
UNECE	The United Nations Economic Commission for Europe
WCO	World Customs Organization
WEF	World Economic Forum

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun Açılımı	43
Tablo 2. Türk Gümrük Tarife Cetveli Örneği	44
Tablo 3. İthalat Rejim Kararına Ek Karar Eki Liste Örneği	45
Tablo 4. Türkiye’de Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler.....	49
Tablo 5. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin Tahsilatı.....	50
Tablo 6. Türkiye’de Gümrük İdarelerince Yapılan Tahsilatlar	50
Tablo 7. İş Yapma Kolaylığı Sınır Ötesi Ticaret 2016 yılı İstatistikleri	91
Tablo 8. Ticaretin Etkinleştirilmesi 2016 yılı istatistikleri.....	92
Tablo 9. Küresel Rekabetçilik Gümrük İşlemlerinin Yükü İstatistikleri	93
Tablo 10. Ağırlıklılandırılmış Gümrük Tarifesi Oranları	115

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Gümrük vergilerinde vergilendirme aşamaları.....	47
Şekil 2: Kaygan Yamaç Modeli	63
Şekil 3: Gerçek vergi yükünün bileşenleri	67
Şekil 4: Modern Gümrük İdarelerinin Fonksiyonları	83
Şekil 5: Gümrük vergi uyumsuzluklarının kaynakları.....	86
Şekil 6: Dünya Bankası İş Yapma Kolaylığı Sınır Ötesi Ticaret göstergeleri.....	90
Şekil 7: Risk esaslı uyum yönetimi piramidi konsepti	94
Şekil 8: DGÖ gönüllü uyum çerçevesi.....	96
Şekil 9: Risk yönetimi çerçevesi.....	103

GİRİŞ

Devletler halkın refahı için eğitim, sağlık, güvenlik ve altyapı gibi alanlarda harcamalar yapmak zorundadır. Bu harcamalarının finansmanında da kamu gelirleri kullanılır veya borçlanma yoluna gidilir. Kamu gelirleri içerisinde en önemli yeri tutan gelir kaynağı ise vergilerdir. Hemen hemen her ülkede olduğu gibi ülkemizde de bütçe gelirlerinin büyük kısmı toplanan vergilerden oluşmaktadır.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı vergilerle özel sektörden kamuya kaynak aktarımı gerçekleşirken, doğal olarak vergi ödeyenler üzerinde bir yük oluşur. Vergi ödeyenlerin gelir, servet ve harcamalarının azalması sonucunu doğuran vergi, vergi bilinci düşük olan yükümlüler açısından kaçınılması gereken bir unsur olarak görülmektedir. Bu durum ise yükümlülerin vergi ödememek için çeşitli yollara başvurmasına sebep olur.

İdeal bir dünyada bütün vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirdikleri düşünülebilir. Ancak gerçekte vergilerin tahsili her dönemde sorunların yaşandığı bir alan olmuştur.

Yükümlülerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmelerini ifade eden vergi uyumu kavramının önemi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Vergi gelirlerinin artırılması ve mevcut vergi potansiyelinin iyi bir şekilde değerlendirilebilmesi ancak yüksek bir uyum düzeyinin sağlanması ile mümkün olabilir. Bu sebeple vergi uyumu kavramı tüm vergi idareleri için üzerinde en çok durulan konulardan birisi olagelmiş ve vergi uyumunun artırılması her zaman en temel hedef olmuştur.

Verginin olduğu her dönemde vergi uyumu kavramının da soyut olarak var olduğu söylenebilir ancak vergi uyumu kavramının ilk kullanılmaya başlandığı yıllar 1970'li yıllar olmuştur. O yıllardan bugüne vergi uyumuna etki eden faktörlerin neler olduğu ve vergi uyumunun artırılmasına yönelik yapılabileceklerle ilişkin sayısız çalışma yapılmıştır. Özellikle son birkaç on yılda yapılan çalışmalar vergi

uyumunun klasik ekonomik kâr zarar olasılıkları hesabının ötesinde psikolojik, sosyolojik faktörlerden de çok etkilendiğini ortaya koymuştur.

Vergi uyumuna etki eden faktörlerin incelenmesi, vergi uyumunun önündeki engellerin tespiti, ölçülmesi ve analizi sonucunda vergi uyumunun artırılmasına yönelik bir yol haritası çıkarılabilir.

Gümrük vergileri tarihte bilinen en eski vergilerdendir. Bu bakımdan temel fonksiyonlarından birisi devlete gelir sağlama fonksiyonu olan gümrük idarelerinin de çok uzun bir geçmişe sahip olduğu söylenebilir. Bu yönüyle aynı zamanda vergi idaresi özelliği de taşıyan gümrük idareleri uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergileri tahsil ederler.

Dünya ticaretindeki serbestleşmenin getirdiği tarife indirimlerine rağmen gümrük vergileri halen devlet bütçelerinin en önemli gelir kaynaklarından birisidir. Türkiye özelinde bakıldığında ise toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %20'sinin, diğer bir ifade ile her beş birim verginin bir biriminin gümrük idarelerince tahsil edildiği görülmektedir. Bu çerçevede vergi uyumu kavramının gümrük vergileri açısından da ele alınması gümrük vergi gelirlerinin dolayısıyla toplam vergi gelirlerinin ve kamu gelirlerinin artırılması noktasında büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışma gümrük vergilerinde vergi uyumuna etki eden faktörlerin incelenmesini, yükümlülerin vergi uyum seviyelerinin artırılmasının önündeki engellerin tespit edilmesini ve sonuç olarak Türkiye özelinde gümrük vergilerinde vergi uyumunun artırılabilmesine yönelik öneriler sunulmasını konu edinmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle gümrük vergileri ele alınmıştır. Bu kapsamda gümrük vergileri kavramı etimolojik ve tarihsel anlamda genel olarak değerlendirilmiş, gümrük vergileri tanımına dâhil olan vergi ve mali yüklerin neler olduğu tespit edilmiş, bu vergiler hakkında kısa bilgiler verilmiş ve gümrük vergilerinin fonksiyonları belirtilmiştir. Sonrasında gümrük vergileri vergi tekniği açısından incelenerek verginin konusu, yükümlüsü, yükümlülüğün doğuşu, matrah ve oran tespiti ve vergilendirme aşamaları gibi hususlarda açıklamalar yapılmıştır. Son aşamada ise gümrük vergilerinin Türkiye bütçesindeki yeri ve Gümrük Birliği ve gümrük vergileri ilişkisi açıklanmıştır.

İkinci Bölüm ise vergi uyumu kavramına ayrılmıştır. Bu bölümde vergi uyumu kavramının tanımı, kapsamı, önemi ve vergi uyumunun ölçülmesine yönelik bilgiler verilmiş, vergi uyumu kavramını açıklamaya yönelik modeller değerlendirilmiş, vergi uyumunu etkileyen faktörler vergi yükü, vergi uyum maliyetleri, kişisel ve sosyal normlar, devlet yönetimine duyulan güven ve caydırıcı tedbirler başlıkları altında ele alınarak açıklanmış ve yüksek vergi uyumunun sağlanması için dikkate alınması gereken temel ilkeler belirlenmiştir.

Üçüncü Bölümde öncelikle gümrükte ticaretin kolaylaştırılması kavramı ile gümrük uyumu ve vergi uyumu kavramları arasındaki ilişki açıklanmış, ardından gümrük vergilerinde vergi uyumsuzluklarının kaynakları, gümrük uyum maliyetleri, DGÖ'nün yükümlü sınıflandırması ve gönüllü uyum çerçevesine değinilmiş ve son kısımda da gümrük vergilerinde vergi uyumu sağlamaya yönelik bazı uygulamalar üzerinde durularak gümrük vergilerinde vergi uyumu kavramı incelenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise Türkiye özelinde gümrük vergilerinde vergi uyumunu artırmak için vergi yükünü azaltıcı, vergi uyum maliyetlerini düşürücü, gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki karşılıklı güven ve işbirliğini artırıcı, adalet algısını artırıcı ve kontrollerde etkinliği artırıcı yönde yapılabilecekler başlıklar altında detaylı olarak tartışılmış ve konuyla ilgili görüş ve öneriler sıralanmıştır.

1. BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİLERİNİN KAPSAMI, BÜTÇEDEKİ YERİ VE VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Gümrük Vergileri Kavramına Genel Bakış

Gümrük kelimesi köken olarak “ticaret” anlamına gelen Yunanca “κομμέρκιον” (kommerkion) ve Latince “commercari” kelimelerinden gelmektedir. Bu dillerden Arapça’ya “جمرک” (c/gümrük) olarak, Arapça’dan da dilimize “gümrük” olarak geçmiştir.¹

Türk Dil Kurumu “Gümrük” kelimesini, “bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi” ve “bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu” olarak tanımlamaktadır.²

Dolayısıyla gümrük, dilimizde hem verginin hem idarenin adı olarak kullanılmaktadır. Osmanlı zamanında ise gümrük vergileri için “gümrük resmi” ifadesi kullanılırken gümrük idarelerine de “Rüsumat” deniliyordu.

Devletin sınırlarının ve egemenliğinin göstergesi olarak kabul edilen gümrükler aynı zamanda tarihin bilinen en eski vergi türlerinden olan gümrük vergilerinin de tahsil edildiği yerlerdir.

Gümrük vergileriyle ilgili tarihi kayıtlar, eskiçağlara kadar gitmektedir. Mısır’da, Bizans’ta, Roma’da, Çin’de tarih boyunca olduğu gibi tarih öncesi dönemlerde de gümrüklerin olduğuna ilişkin bilgiler vardır. (Erdemir ve Gökbunar, 2007:228) Tarihte gümrük vergilerinin doğuşunun ilk çağ medeniyetlerine dayandığı düşünülmekle birlikte; dünyadaki ilk gümrük vergisi uygulamasının Roma

¹ www.etimolojiturkce.com (Erişim: 17.10.2016)

² www.tdk.gov.tr (Erişim: 17.10.2016)

İmparatorluğunca limanlardan geçen eşyalara uygulanan “liman resmi” ile “geçiş resmi” olduğu kabul edilmektedir. (Tuncer, 2007:3)

Bununla birlikte gümrük vergilerinin tarihinin aslında ticaretin tarihi kadar eski olduğu ileri sürülebilir. Çünkü birbirinden ayrı yaşayan topluluklar olduğu ve bu topluluklar arasında ticaret yapıldığı her dönemde gümrük vergileri de vardır.

Geçmişte hudut vergisi olarak görülen gümrük vergileri ithalat, ihracat ve transit işlemlerinin tamamında yani hududun geçildiği her durumda alınmaktaydı. Ancak zamanla ticaretin kolaylaştırılması prensibi çerçevesinde uluslararası anlaşmalarla eşya transitinden vergi alınması uygulamasına son verildi. Diğer taraftan ülkeler ihracatlarını artırmayı hedeflediklerinden bazı istisnai durumlar haricinde ihracat vergileri de kaldırıldı ve gümrük vergileri genel itibariyle eşya ithalatında alınan vergiler haline geldi.

Bununla birlikte stratejik öneme sahip malların yurtdışına satışını sınırlandırmak, iç piyasa fiyatlarını düşürmek, hammaddenin yurtiçinde işlenmesini teşvik etmek, monopol olunan piyasalarda daha yüksek kar elde etmek veya piyasayı etkileyebilecek düzeyde hacme sahip olunan mallarda piyasayı yönlendirmek gibi amaçlarla ihracata da vergi konulabilmektedir.

Kelime kökeninden de anlaşıldığı üzere gümrük vergisi “ticaret vergisi” olarak doğmuştur. Bir nevi yabancı malların girişinde alınan ayakbaşı parası niteliğinde olan gümrük vergileri eski dönemlerde köyler, şehirler, küçük site devletleri, derebeylikler vb. gibi birbirinden ayrı yaşayan topluluklar arasındaki ticarete de alınmıştır. Zamanla merkezi yapıların güçlenmesi ve egemenliğin milli devletlere geçişiyle egemenliğin göstergesi olan gümrük vergisi de “uluslararası ticaret vergisi” haline gelmiştir.

Uluslararası ticaret ihtisaslaşma ve verimlilik artışı sağlaması ile ülke ekonomilerinin gelişmesi ve dolayısıyla milletlerin refahı için vazgeçilmezdir. Bu amaçla özellikle ikinci dünya savaşı sonrasında uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi için çeşitli adımlar atılmıştır. Bunlardan en önemlisi 1947 yılında GATT'ın (General Agreement on Trade and Tariffs – Ticaret ve Tarifeler Genel Anlaşması) kurulmasıdır. Tarifelerin düşürülmesi ve uluslararası ticaretin

önündeki diğer engellerin kaldırılmasını amaçlayan GATT'ın yerini 1 Ocak 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü almıştır.

Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi yolunda atılan diğer bir adım ise bölgesel iktisadi bütünleşmelerdir. Bu kapsamda ülkeler birbirleri ile ikili ve çoklu anlaşmalar imzalayarak, STA (Serbest Ticaret Anlaşması) ve Gümrük Birlikleri yoluyla, karşılıklı olarak birbirlerine karşı tarifeleri ve tarife dışı engelleri düşürme/kaldırma yoluna gitmişlerdir. STA ve Gümrük Birlikleri en çok rastlanan iktisadi bütünleşme türleri olmakla birlikte daha kapsamlı bütünleşme amacıyla ortak pazar ve ekonomik birlik kurulması da mümkündür.

Ayrıca günümüzde gelişen iletişim ve taşımacılık imkânları sayesinde uluslararası ticaret hiç olmadığı kadar kolay hale gelmiştir. Bugün sıradan insanlar bile ithalat yapabilir hale gelmiş, internet üzerinden kredi kartı veya paypal gibi ödeme araçları ile ABD'den veya Çin'den bir ürünü sipariş etmek ve kargo ile ürünü kısa sürede teslim almak sıradan bir olay olmuştur.

Yine bugün gelinen noktada Fransa'da yerleşik bir firma, Tayvan'dan elyaf satın alıp, Çin'de bu elyaftan iplik ürettirebilmekte, üretilen ipliği Türkiye'de dokutturup, kumaşı İtalya'da boyattırabilmekte ve konfeksiyon işlemlerini de Tunus'ta yaptırarak üretilen ürünü ABD'ye ihraç edebilmektedir. (Şahin, 2013a:13)

Dış ticaretin serbestleştirilmesi düşüncesi prensip olarak genel kabul görmekle birlikte hükümetler kaçınılmaz olarak çeşitli sebeplerle dış ticarete müdahalelerde bulunmaktadırlar. Dış ticarete müdahalede kullanılan en önemli dış ticaret politikası aracı ise gümrük tarifeleridir.

Tarife Arapça kökenli bir kelime olup "Bildirge" anlamına gelir. Gümrükte çeşitli mallara uygulanacak vergi miktarlarının yazılı olduğu listeler gümrük tarifesi olarak adlandırılmıştır. Tarife, Arapçadan Latinceye "Tarifa" olarak geçmiş "fiyat listesi, oran listesi" anlamlarında kullanılmıştır.³ Aynı sözcük günümüzde küçük değişikliklerle İngilizce, Fransızca, Almanca, İtalyanca, Rusça dâhil pek çok dilde kullanılmaktadır.

³ <http://www.etymonline.com/index.php?term=tariff> (Erişim: 17.10.2016)

Her ne kadar günümüzde dünya ticaretindeki serbestleşme eğilimi sonucunda tarifeler düşürülmüş olsa da halen gümrük vergileri devlet bütçelerinin en önemli gelir kalemlerinden birini oluşturmaktadır. Bunun yanında önceleri devlete gelir sağlamak amacıyla konulmuş olan gümrük vergileri, zamanla farklı fonksiyonlar kazanmış ve dış ticaretin düzenlenmesinde kullanılan temel politika aracı olmuştur.

Ülkemizde de gümrük vergileri en önemli gelir kaynaklarından birisidir. 1996 yılında uygulanmaya başlanan Gümrük Birliği sonrasında gümrük mevzuatımız AB ile uyumlulaştırılmış, AB ülkeleri ile ticaretimizde karşılıklı olarak gümrük vergileri ve eş etkili diğer yükler kaldırılmış ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi uygulanmaya başlamıştır. (Şahin, 2016a:153)

1.2. Gümrük Vergileri Tanımına Dâhil Olan Vergi ve Mali Yükler

Genel olarak günlük kullanımda “gümrük vergisi” ve “gümrük vergileri” ifadelerinin birbirleri ile karıştırıldığı görülmektedir. Bununla birlikte gümrük vergileri ifadesi pek çok vergi ve mali yükümlülüğü kapsayan çok kapsamlı bir ifadedir ve gümrük vergisi, gümrük vergilerinden yalnızca bir tanesidir.

4458 Sayılı Gümrük Kanununun 3. Maddesinde:

“Gümrük Vergileri” deyimini *ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;*

“İthalat vergileri” deyimini *a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;*

“İhracat vergileri” deyimini *a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;*

ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır. Bu arada şu hususu da belirtmekte fayda vardır: Bu tanımlarda yer alan “*ve mali yükleri*” ifadesi 2009 yılında yürürlüğe girmiş olan Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 5911 sayılı Kanun ile eklenmiştir.

Benzer bir şekilde 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 2/1-a Maddesinde:

Gümrük vergileri: *Gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer malî yükümlülükleri,*

İfade eder denilmiştir.

Birbiriyle uyumlu olduğu görülen bu tanımlardan daha detaylı açıklamalara yer verildiği görülen Gümrük Kanunundaki tanımı incelediğimizde ithalat vergilerinin 3 temel bileşeni olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunlar:

- Gümrük vergisi
- Gümrük vergisi ile eş etkili diğer vergiler
- Gümrük vergisi ile eş etkili mali yüklerdir

Tanımda geçen “*gümrük vergisi*” ifadesi, her yıl İthalat Rejim Kararı eki listelerde belirtilen oranlarda tahsil edilen gümrük vergisidir. “*diğer eş etkili vergiler*” ifadesi ise gümrük vergisi adı altında alınmamakla birlikte gümrük vergisine eş etki doğuran, yani eşyanın ithalinde alınarak eşyanın ithalatçıya maliyetini artıran tüm vergileri ifade etmektedir.

Dolayısıyla vergi adını taşıyan ve eşyanın ithalinde ödenen “İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, İthalde alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi” diğer eş etkili vergiler ifadesi ile “İthalat Vergileri” tanımına dâhildir.

“*mali yükler*” ifadesi ise, vergiler dışında kalan fon, ücret, kesinti, harç, katılma payı, katkı payı vb. herhangi bir ad altında alınan tüm parasal değerleri içeren bir anlam taşımaktadır.

Bu açıdan “Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu (TKF), Tütün Fonu, Çevre Katkı Payı, Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi, ithalde alınan Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) ve Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu (TRT) Bandrolü” de gümrük vergisi ile eş etkili mali yükler olarak “İthalat Vergileri” tanımına dâhildir.

Sonuç olarak, Kanundaki tanım itibariyle, gümrük idarelerince tahsil edilsin veya edilmesin, ithalat anında veya öncesinde ödenmiş olsun, devlet bütçesine veya ayrı bir kuruma, fona vs. aktarılsın herhangi bir eşyanın ithalinde devlete ödenen her türlü vergi, resim, harç, fon vs. ithalat vergileri olarak değerlendirilmelidir. (Şahin, 2013b:33)

Burada sayılan ithalat vergilerinin yanında ihracatta alınan Telafi Edici Vergi (TEV) ve Destekleme Fiyat İstikrar Fonu (DFİF) da ihracat vergileri tanımına dâhil olduklarından Kanundaki tanım itibariyle gümrük vergileridir.

27.08.2011 tarihli 28038 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 1 nolu ekinde sıralanan Gümrük Vergileri şunlardır:

- Gümrük Vergisi
- İlave Gümrük Vergisi
- Tek ve Maktu Vergi
- Dampinge Karşı Vergi
- Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi
- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Ek Mali Yükümlülük
- Toplu Konut Fonu
- Tütün Fonu
- Ek Fon
- Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
- Çevre Katkı Payı
- Telafi Edici Vergi (İhracat)
- TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)

Görüldüğü gibi bu liste yukarıda yer alan açıklamalara dolayısıyla Gümrük Kanunundaki tanıma uygun olarak oluşturulmuştur. Bununla birlikte ithalde alınan bir mali yükümlülük olan ve Kanuni tanıma göre gümrük vergileri içinde yer alması gereken “Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi” listeye alınmamıştır.

Bir vergi veya mali yükün gümrük vergileri tanımına dâhil olması önemli sonuçlar doğurmaktadır. Çünkü ithalat vergilerinin dolayısıyla gümrük vergilerinin doğuşu, tahakkuku, tebliği, ödenmesi, vergilerin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda uygulanacak faiz, teminat, muafiyet ve istisnalar, geri verme/kaldırma işlemleri, itirazlar, uzlaşmalar ve uygulanacak cezalara ilişkin hükümleri 4458 sayılı Gümrük Kanununda hükme bağlanmıştır. Sonuç olarak gümrük vergileri tanımına giren vergi ve mali yükler aynı şekilde gümrük vergileri için konulmuş bu hükümlere tabi olmaktadır. (Şahin, 2013b:34)

1.2.1. İthalatta Alınan Vergi ve Mali Yükler

1.2.1.1. Gümrük Vergisi

Gümrük Vergisi dış ticaret vergileri içinde en bilinen vergidir ve gümrük vergileri tanımına dâhil olan vergilerden yalnızca bir tanesidir.

Gümrük vergisinin dayanağı 25.05.1964 tarihli ve 11711 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanundur. Bu Kanunun verdiği yetki ile Bakanlar Kurulunca yayınlanan İthalat Rejim Kararı ve İthalat Rejim Kararına Ek Kararlar ile GTİP bazında uygulanacak vergi oranları belirlenmektedir. Buna göre gümrük vergisi bir ithalat vergisidir.

Gümrük vergisinin uygulanmasına ilişkin hükümler ise gümrük yükümlülüğü, gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği, tahsili, vergilere karşı idari yollar ve vergilere ilişkin cezalar vb. gümrük vergileriyle ilgili hükümlerin yer aldığı 4458 sayılı Gümrük Kanununda düzenlenmiştir.

İthal edilecek eşyaya uygulanacak gümrük vergisi eşyanın tarifesi, kıymeti ve menşei esas alınarak tespit edilir. Diğer taraftan Avrupa Birliği ile Gümrük

Birliğimiz sebebiyle sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünlerinde serbest dolaşım sistemi uygulanır ve serbest dolaşımda olan eşya için gümrük vergisi tahsil edilmez.

1.2.1.2. İlave Gümrük Vergisi

İlave Gümrük Vergisi ilk olarak 2011 yılında Tekstil ve Hazır Giyim Ürünlerinde uygulanmaya başlayan sonrasında özellikle son birkaç yılda pek çok farklı sektör ve ürün grubuna yaygınlaştırılan yeni bir korumacılık uygulamasıdır.

474 sayılı Gümrük Giriş Tarifesi Cetveli Hakkındaki Kanunun 2 nci maddesi ile Bakanlar Kuruluna gümrük giriş tarife cetvelinde yer alan gümrük vergisi had ve nispetlerini sifıra kadar indirme ve %50'ye kadar artırma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak İthalat Rejim Kararına Ek Kararlar ile ilave gümrük vergileri ihdas etmektedir.

Bu kapsamda herhangi bir eşya için uygulanan gümrük vergisi ve ilave gümrük vergisinin toplamı hiçbir şekilde 474 sayılı Kanunda yer alan hadlerin %50 fazlasından daha fazla olamaz.

İlave gümrük vergileri de gümrük vergisi gibi eşya ve menşе ülke bazında belirlenir ve gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve hükümlere tabidir. Tercihli ticaret anlaşmaları kapsamında tercihli tarife uygulanan ülkeler menşeli ürünlere ilave gümrük vergisi uygulanmaz. Ancak ilave gümrük vergilerinde gümrük vergisinden farklı olarak AB'den A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde ithal edilen yani serbest dolaşımda olan eşyalar için de söz konusu eşyalar ilave gümrük vergisine tabi bir ülke menşeli ise vergi uygulanmaktadır. Ayrıca ilave gümrük vergileri Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında ihracatta TEV hesaplamalarında da dikkate alınmaz.

Dolayısıyla ilave gümrük vergisi de aslında gümrük vergisidir. Bir eşya ithalatına ilave gümrük vergisi konulması o eşyanın tarifesinin yükseltilmesi ile eş anlamlıdır. Bu yönüyle ilave gümrük vergileri Türkiye-AB Gümrük Birliği

kapsamında uygulanmakta olan ortak gümrük tarifesinden sapma niteliğindedir. Mart 2017 itibariyle yürürlükte olan ilave gümrük vergisi uygulamaları şunlardır:

- 2011/2203 sayılı BKK: Tekstil ve hazır giyim ürünleri,
- 2014/6692 sayılı BKK: Ayakkabılar,
- 2014/6884 sayılı BKK: Demir veya çelikten dövülmüş çubuklar,
- 2014/7252 sayılı BKK: El dokuması halılar
- 2015/7241 sayılı BKK: Demir ve çelikten el aletleri ve el arabası,
- 2015/7699 sayılı BKK: Mobilya ve aksamı
- 2015/7712 sayılı BKK: Elektrikli aydınlatma cihazları,
- 2015/7713 sayılı BKK: Elektrikli süpürge ve su ısıtıcıları,
- 2015/7722 sayılı BKK: Bavul, valiz, çantalar vb.,
- 2015/7749 sayılı BKK: Demir ve çelikten teller ve çubuklar,
- 2016/9127 sayılı BKK: Dış lastik.
- 2016/9391 sayılı BKK: Muhtelif eşya,
- 2016/9422 sayılı BKK: Muhtelif kırtasiye eşyası,
- 2016/9548 sayılı BKK: Halı, ev tekstili, yapma çiçek, şemsiye, çadır vs.,
- 2016/9640 sayılı BKK: Deri, kürk, bazı konfeksiyon ürünleri, şapka vs.,
- 2016/9647 sayılı BKK: Parfümeri, kozmetik, temizlik, boya cila ürünleri vs.,
- 2017/9750 sayılı BKK: Alüminyum boru, motor ve traktör.

1.2.1.3. Tek ve Maktu Vergi

Tek ve maktu vergi işlemlerin hızlı ve kolay yapılmasını sağlamak amacıyla uygulanan ve aslında duruma göre Gümrük Vergisi, KDV ve ÖTV'yi içeren bir vergidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 52 nci maddesi ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununu 16/1 inci maddesine göre Gümrük Vergisinin maktu alındığı hallerde tarife KDV ve ÖTV de dâhil edilmek suretiyle tespit edilir.

Gümrük Kanununun 167/2 nci maddesi uyarınca ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan alınacak gümrük vergilerini göstermek üzere ilgili

kanunlarda belirtilen hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamak için Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulunun bu yetkisini 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Karar ile kullanmış ve

- Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen kıymeti muafiyet sınırı olan 75 Avroyu aşan 1500 Avroyu geçmeyen eşya için, AB ülkelerinden doğrudan gelenlerde %18, diğer ülkelerden gelenlerde %20 oranında tek ve maktu vergi uygulanacağı,
- Yolcu beraberli gelen eşya için Kararda belirtilen kişisel ve hediye eşyalardan 15 yaşından büyükler için 430 Avro, küçükler için 150 Avroyu aşan 1500 Avroyu geçmeyen eşya için, AB ülkelerinden doğrudan gelenlerde %18, diğer ülkelerden gelenlerde %20 oranında tek ve maktu vergi uygulanacağı,
- Gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca uygulanmakta olan ÖTV tutarının % 50 fazlası tutarında vergi alınacağı, hüküm altına alınmıştır

Diğer taraftan Gümrük Kanununun 172/2 nci maddesi uyarınca Türkiye ile komşu ülkeler arasında coğrafi durum ve bölge ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılacak sınır ticaretinin kapsamını belirlemeye, sınır ticareti yapılacak sınır ticaret merkezlerinin kurulmasına ve buralardan yapılacak ihracat ve ithalatın usul ve esaslarını belirlemeye veya sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan alınacak vergileri göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen azami hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu yetki de Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin 2016/8478 sayılı Karar ile kullanılmış ve ithalatta tek ve maktu vergi uygulanacağı, bu verginin gümrük vergisi oranı sıfır, KDV ve ÖTV oranları tam uygulanmak suretiyle tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

1.2.1.4. Katma Değer Vergisi (KDV)

Katma Değer Vergisi Gümrük vergileri içerisinde en yüksek tahsilat rakamı olan vergi türüdür. Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin %85'inden fazlasını İthalde Alınan KDV oluşturmaktadır.

KDV, dayanağını 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundan alır. KDV usul olarak birbirlerinden oldukça farklı olan “dâhilde alınan KDV” ve “ithalde alınan KDV” olmak üzere iki farklı başlık altında değerlendirilebilir.

Varış ülkesinde vergileme ilkesinin gereği olarak ihraç malları için ödenen KDV'ler ihracatta iade edilirken ithal ülkesinde KDV uygulanır.

3065 sayılı Kanunda ithalatta alınan KDV ve dâhilde alınan KDV arasında oransal olarak bir ayrıma gidilmemiş, tüm KDV uygulamaları için mal ve hizmetler bazında listeler oluşturulmuştur. Aynı şekilde yurtiçi teslimleri vergiden istisna olan malların ithali de vergiden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla iç ticaret ve dış ticaret arasında ayırım gözetilmez ve yurtiçinde üretilen ve satılan mallarla ithal mallar arasında bir rekabet eşitsizliği ortaya çıkmaz. Bu özelliği sebebiyle KDV Kanunu vergi adaletini sağlamaya yönelik dengeleyici bir kanundur.

Söz konusu Kanunun 1 inci maddesi 2 nci fıkrasına göre “*Her türlü mal ve hizmet ithalatı*” KDV'nin konusuna girer.

Verginin matrahı ise Kanunun 21 inci maddesinde “*İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:*

a) *İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,*

b) *İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*

c) *Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.”* Şeklinde belirlenmiştir.

Buna göre KDV matrahı gümrük kıymetine ek olarak ithalat sırasında ödenen diğer vergileri ve beyanname tescil tarihine kadar yapılan harcamaları da kapsar. Dolayısıyla ithalatta KDV matrahı bir nevi ithal eşyasının ithalatçıya maliyeti olarak ifade edilebilir.

Vergi oranı Kanununun 28 inci maddesi ile %10 olarak belirlenmiş ancak Bakanlar Kuruluna bu oranı 4 katına kadar arttırma ve %1'e kadar indirmeye yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak çıkardığı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin 2007/13033 sayılı Karar ile 2 liste belirlemiş, Karar eki I sayılı liste için %1, II sayılı liste için %8 ve bu listeler dışında kalan mal ve hizmetler için ise %18 oranında KDV uygulanacağını hüküm altına almıştır.

Diğer taraftan yükümlülüğün doğuşu, verginin tahakkuku, tebliği, tahsili, teminatlar, vergilere karşı idari yollar ve vergilere ilişkin cezalar gibi uygulamaya ilişkin konular açısından gümrük vergilerinin tabi olduğu hükümler ithalde alınan KDV için de geçerlidir.

1.2.1.5. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

Özel Tüketim Vergisinin yasal dayanağı 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunudur. AB'ye uyum politikaları çerçevesinde uygulanan mali reformlardan birisi olarak uygulanmaya başlayan bu Kanun ile farklı adlar altında alınan çeşitli tüketim vergileri ve fonlar ÖTV çatısı altında birleştirilmiştir.

ÖTV'nin konusunu Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan eşyanın Kanunda belirtildiği üzere teslimi, ithali, ilk iktisabı vs. oluşturmaktadır. Bu listelerde yer alan eşyalar şunlardır:

(I) sayılı listede petrol ürünleri

(II) sayılı listede motorlu taşıtlar

(III) sayılı listede kolalı ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamulleri

(IV) sayılı listede ise bazı lüks tüketim ürünleri ve çeşitli diğer eşyalar (Havyar, kozmetik ürünleri, kürkler, kitaplar, gazete ve dergiler, lüks mutfak eşyaları elektrikli-elektronik eşyalar, silahlar, avizeler, oyun makinalar vs.)

Söz konusu listelerde yer alan eşyalardan (I), (III) ve (IV) sayılı listelerde sayılan eşyalar için ithalatta ÖTV doğmaktadır. (II) sayılı listede sayılan motorlu taşıtların ise yurtiçinde satılmak üzere ithal edilmesi halinde ithalatta ÖTV doğmaz, yurtiçinde satışı sırasında yani ilk iktisabında ÖTV doğar. (II) sayılı listede olmakla birlikte tescile tabi olmayan veya tescile tabi olup da Türkiye’de kullanılmak üzere ithal edilen motorlu taşıtlar için ise yine ithalatta ÖTV doğmaktadır.

İthalatta ÖTV için vergiyi doğuran olay 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir. İthalatta doğan ÖTV diğer gümrük vergileri ile birlikte gümrük idaresince tahsil edilir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki listelerde yer alan eşyalar Gümrük Tarife Pozisyonları ile sayılarak uygulama kolaylığı sağlanmış ve özellikle ithalatta belirsizliklerin önüne geçilmiştir. Bununla birlikte Kanunun 1/2 nci maddesinde yer alan *“Kanuna ekli listelerde yer alan mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler Özel Tüketim Vergisi Kanununun uygulanmasında hüküm ifade etmez.”* denilerek vergilerin kanuniliği ilkesi de korunmaya çalışılmıştır.

ÖTV listelerinde yer alan bazı eşyalar için advalorem vergiler konulmuşken bazı eşyalar için de spesifik vergiler belirlenmiştir. Advalorem vergilerde ÖTV’nin matrahını hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlar oluşturmaktadır.

1.2.1.6. Dampinge Karşı Vergi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi

Dampinge Karşı Vergi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Verginin yasal dayanağını 14.06.1989 tarihli 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi

Hakkında Kanun oluşturmaktadır. Dünya Ticaret Örgütü'nün Kuruluş Anlaşması Ek 1'de yer alan GATT 1994'ün VI ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma ve Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması bu konudaki uluslararası düzenlemelerdir. Kanunda yer alan tanıma göre:

Damping: Bir malın Türkiye'ye ihrac fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını,

Sübvansiyon: Menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı malî katkısını veya GATT 1994'ün XVI ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteğini, ifade eder.

Damping terimi ilk kullanıldığında üreticilerin yurtiçi piyasadaki fiyatı belli bir eşiğin altına düşürmemek amacıyla, ürettikleri malları yurtiçi fiyatının çok altında bir fiyattan yurtdışı piyasalara boşaltma (dump) eylemini ifade ediyordu. (Tuncer, 2001:326) Günümüzde stokları dış piyasada eriterek iç piyasa fiyatlarının düşmesini önlemenin yanında, dış pazarlarda rakip ihracatçıları saf dışı ederek rekabeti ortadan kaldırmak ve tekel kurmak amacıyla da damping yapılabilmektedir.

İhracatı desteklemek amacıyla devlet tarafından verilen destekler olan sübvansiyonlar da dış ticarete rekabeti bozucu etkiler yaparlar. Ancak Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşmasına göre araştırma-geliştirme, geri kalmış bölgelerin desteklenmesi ve çevre koruma amaçlı sübvansiyonlara karşı tedbir alınmaz.

Dampinge veya sübvansiyona konu olan ithalatın Türkiye'de bir üretim dalında maddi zarara yol açması veya maddî zarar tehdidi oluşturması veya bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirmesi durumunda önlem uygulanması gerekir. GATT kurallarına göre de damping veya sübvansiyondan zarar gören ülkeler vergi koyma hakkına sahiptirler.

Bu çerçevede öncelikle şikâyet üzerine veya gerektiğinde resen damping veya sübvansiyon soruşturmasına başlanır. Soruşturma sonucunda dampingin varlığı halinde tespit edilen damping marjı kadar Dampinge Karşı Vergi, sübvansiyonun

varlığı halinde ise tespit edilen sübvansiyon miktarı kadar Telafi Edici Vergi uygulanır. Bununla birlikte, dampinge veya sübvansiyona konu ithalat nedeni ile meydana gelen zararın telafisinin, tespit edilen dumping marjı veya sübvansiyon miktarından daha az bir miktar veya oranda vergi konulmasıyla mümkün olabileceğinin belirlenmesi halinde bu oran veya miktarda vergi uygulanır.

Soruşturma süresince oluşacak zararın önlenmesi amacıyla teminat şeklinde geçici önlem uygulanabilir. Ayrıca bu vergiler gerekli görülmesi halinde soruşturmanın başlangıç tarihinden öncesine gitmemek kaydıyla, geçici önlemlerin alındığı tarihten itibaren geriye 90 gün ile sınırlı olarak geriye dönük olarak da uygulanabilir.

Dolayısıyla dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi olağanüstü durumlarda ortaya çıkan korunma önlemleridir ve geçici süreli vergilerdir. Damping veya sübvansiyon sona erdiğinde vergileme de sona erer.

Ülkemizde özellikle Uzakdoğu menşeli çok sayıda eşyada dampinge karşı vergi uygulaması bulunmakla birlikte hâlihazırda yürürlükte olan sübvansiyona karşı telafi edici vergi uygulaması bulunmamaktadır. Bu durumun temel sebebi genellikle dumping ve sübvansiyonun bir arada bulunması ve bu ikisinin bir arada bulunduğu durumlarda hem dampinge karşı vergi hem de telafi edici verginin birlikte uygulanamamasıdır. Ayrıca biz bazı ürünlerde bazı ülkelere dampinge karşı vergi uyguladığımız gibi, bazı ülkelerde de bazı Türk menşeli ürünlere dampinge karşı vergi uygulanmaktadır.

1.2.1.7. Ek Mali Yükümlülük

Ek mali yükümlülükler 15.02.1984 tarihli ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna istinaden Bakanlar Kurulunca dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında konulan yükümlülüklerdir.

Bu çerçevede fon, pay, kesinti adı altında alınan ek mali yükümlülükler vardır. Bununla birlikte zaman zaman korunma önlemi olarak zaman zaman da dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla doğrudan “Ek Mali Yükümlülük” adıyla da ek mali yükümlülükler konulmaktadır.

DTÖ Korunma Önlemleri Anlaşması kapsamında bir malın benzer veya doğrudan rakip mallar üreten yerli üreticiler üzerinde ciddi zarar veya ciddi zarar tehdidi oluşturacak şekilde artan miktar ve şartlarda ithal edilmesi halinde, bu zarar veya zarar tehdidini ortadan kaldırmak üzere, söz konusu zarar veya zarar tehdidiyle sınırlı ve geçici olmak kaydıyla korunma önlemi alınabilmektedir.

2976 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde “*Ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenir.*

Ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

4 üncü maddesine göre ise “*Ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenler ise, noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılırlar.*”

1.2.1.8. Toplu Konut Fonu (TKF)

Toplu Konut Fonu 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile 1984 yılında kurulmuştur. Bu fon 4684 sayılı Kanun ile tasfiye edilmiş olmasına rağmen aynı Kanunun Geçici 3/d maddesi uyarınca yeni bir düzenleme yapılana kadar Hazine adına tahsiline devam edileceği ve Hazine hesaplarına intikalinin sağlanacağı hüküm altına alınmış olduğundan halen tahsil edilmektedir.

Bakanlar Kurulunca yayınlanan İthalat Rejim Kararı ve İthalat Rejim Kararına Ek Kararlarda gümrük vergisi oranları ile birlikte TKF oranları da yer almaktadır. İthalat Rejim Kararına ek Kararlarda III (İşlenmiş Tarım Ürünleri) ve IV (Balıkçılık

ve Su Ürünleri) sayılı listeler kapsamı bazı eşyaların ithalinde toplu konut fonu ödenmesi gerekmektedir.

Türkiye-AB Gümrük Birliği sebebiyle sanayi ürünleri için vergi oranları karşılıklı olarak sıfırlanmıştır. Bununla birlikte tarım ürünleri gümrük birliği kapsamı dışında olduğundan işlenmiş tarım ürünleri için tarım payı ve sanayi payı hesaplanmaktadır. Bu kapsamdaki sanayi payından vergi alınmaz ancak hesaplanan tarım payı üzerinden TKF tahsil edilir. Önceleri farklı ürünlerin ithalinde de alınan TKF, Gümrük Birliği ile ortak gümrük tarifesine geçilmesi sonrasında yalnızca tarım payından alınan bir fon haline gelmiştir. Yani aslında TKF işlenmiş tarım ürünleri içindeki tarım payına ilişkin gümrük vergisidir.

İşlenmiş tarım ürünlerindeki tarım payı ve sanayi payının belirlenmesi için kimyasal analizler yapılır. Bu analiz sonuçlarına göre İthalat Rejimi Kararı Ek 1’de yer alan Bileşim Tablosu (Meursing Code) uygulanarak bulunan Kod üzerinden Ek 2’de yer alan miktarlarda TKF tahsil edilir.

1.2.1.9. Tütün Fonu

09.05.1969 tarihli 1177 sayılı Tütün ve Tütün Tekeli Kanunu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde “Tütün Üretimi Geliştirme Fonu” kurulmuştur. Bu fon sonrasında 21.02.2001 tarihli ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile tasfiye edilmiş olmasına rağmen aynı Kanunun Geçici 1/A-a-1 maddesi uyarınca tahsiline devam edileceği ve doğrudan bütçeye gelir yazılacağı hüküm altına alınmış olduğundan halen tahsil edilmektedir.

Hâlihazırda uygulanmakta olan tütün fonu miktarı Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair 2009/15685 sayılı Karara göre belirlenmektedir.

Söz konusu Kararın 1 inci maddesinde TGTC 24. Fasılda yer alan bazı tarife pozisyonlarındaki eşyalar sayılarak, bu eşyalar için fon tutarı 0 TL olarak belirlenmiş, 2 nci maddesinde ise 1 inci maddede sayılanlar dışındaki yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine

giren yabancı tütünün ithali sırasında CIF bedel üzerinden 600 \$/ton fon alınacağı kararlaştırılmıştır.

1.2.1.10. Çevre Katkı Payı

09.08.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu ile “Çevre Kirliliğini Önleme Fonu” kurulmuştur. Bu fon sonrasında 21.02.2001 tarihli ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile tasfiye edilmiş olmasına rağmen aynı Kanunun Geçici 1/A-a-2 maddesi uyarınca tahsiline devam edileceği ve doğrudan bütçeye gelir yazılacağı hüküm altına alınmış olduğundan halen tahsil edilmektedir.

2872 sayılı Kanununun 18 inci maddesinde “*Çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla;*

a) İthaline izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında alınacak miktar”ın çevre katkı payı olarak tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

1.2.1.11. Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi

Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 44 üncü maddesine istinaden tahsil edilmektedir. Söz konusu maddeye göre “*Her türlü boş videokaseti, ses kaseti, bilgisayar disketi, CD, DVD gibi taşıyıcı materyaller ile fikir ve sanat eserlerinin çoğaltılmasına yarayan her türlü teknik cihazı ticari amaçlı imal veya ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, imalat veya ithalat bedeli üzerinden yüzde üçü geçmemek üzere Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenecek orandaki miktarı keserek, ay içinde topladıkları meblağı, sonraki ayın en geç yarısına kadar Kültür Bakanlığı adına bir ulusal bankada açılacak özel hesaba yatırmakla yükümlüdürler.*”

Bununla birlikte aynı maddede bu hesapta toplanan kesinti tutarının dörtte birinin saymanlık hesabına aktarılarak bütçeye gelir kaydedileceği kalan kısmın ise fikri

mülkiyet sisteminin güçlendirilmesi ile kültürel ve sanatsal faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla kullanılacağı belirtilmiştir.

5846 sayılı Kanuna dayanılarak yürürlüğe konulmuş olan 2013/5260 sayılı Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Kararla muhtelif eşyalar için gümrük kıymeti üzerinden %0,5 ile %3 arasında kesintinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce Kültür ve Turizm Bakanlığınca belirlenecek bir ulusal bankada Bakanlık adına açılan özel hesaba yatırılacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan bu kesintinin geri verme kaldırma işlemleri de Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir.

Dolayısıyla Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi de gümrük vergileri tanımına dâhil bir mali yük olmasına rağmen gümrük kanununda yer alan gümrük vergilerine ilişkin hükümlerin bu kesinti için uygulanmadığı görülmektedir. (Şahin, 2015a:191)

1.2.1.12. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF)

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu 1988 yılında, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 88/12944 sayılı Kararla Merkez Bankası nezdinde kurulmuştur. Sonrasında 4684 sayılı Kanun ile tasfiye edilmiş olmasına rağmen aynı Kanunun Geçici 3/a maddesi uyarınca yeni bir düzenleme yapılana kadar tahsiline devam edileceği ve doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikalinin sağlanacağı hüküm altına alınmış olduğundan halen tahsil edilmektedir.

Diğer taraftan aynı Geçici Madde ile Bakanlar Kuruluna kesinti oranını sıfıra kadar indirmeye veya on beş puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmaya yetki verilmiştir.

Hâlihazırda KKDF Kesintileri ve Bazı Mallarda Uygulanan ÖTV İle İlgili 2011/2304 sayılı Karara istinaden Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta % 6 oranında KKDF tahsil edilmektedir.

Vadeli ithalatlar bir nevi yurtdışındaki ihracatçıdan kredi kullanımı gibi değerlendirildiği için kredi miktarına karşılık gelen eşyanın maliyet bedeli ithalatta alınan KKDF'nin matrahını oluşturmaktadır.

KKDF de Gümrük Kanunundaki tanım itibariyle gümrük vergileri tanımına dâhil olduğu halde yıllarca diğer gümrük vergilerinden farklı olarak gümrük beyannamesinin tescilinden önce bankalardaki ilgili hesaplara yatırılmak suretiyle tahsil edilmiştir. Ancak bu hatalı uygulama Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip ve Tahsili Hakkında 2014/6852 sayılı Karar ile ortadan kaldırılmış ve "KKDF takip ve tahsilatlarının münhasıran gümrük idarelerince yapılacağı hüküm altına alınarak KKDF'nin de diğer gümrük vergileri ile birlikte aynı usulde tahsil edilmesi uygulamasına geçilmiştir.

Dâhilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalatlarda KKDF oranı %0 olarak uygulanmaktadır. Ayrıca Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintileri Hakkında 2015/7511 sayılı Karar ile söz konusu karar eki listede yer alan pek çok eşya grubu için KKDF oranı %0 olarak tespit edilmiştir.

Özellikle bu son yıllarda yapılan değişiklikler sonrasında vergi oranının %6'ya çıkarılması ve pek çok eşya grubunda KKDF'nin kaldırılması ile KKDF giderek vadeli ithalata yönelik bir vergi olmaktan ziyade bazı eşya gruplarına yönelik bir vergi haline gelmiş ve Ek Gümrük Vergisi gibi uygulanmaya başlamıştır.

1.2.1.13. Türkiye Radyo – Televizyon Kurumu (TRT) Bandrolü

04.12.1984 tarihli ve 3093 sayılı Türkiye Radyo - Televizyon Gelirleri Kanunu'na istinaden tahsil edilmektedir. Söz konusu Kanunun 3"üncü maddesi ile radyo, televizyon, video ve birleşik cihazları ithal edenlere, bu cihazların serbest dolaşıma girişinde bandrol veya etiket alma mecburiyeti getirilmiştir.

Bu bandrol veya etiketler Türkiye Radyo - Televizyon Kurumu tarafından veya bu Kurumun yetkili kılacağı diğer kurum veya kuruluşlar tarafından verilir.

Bandrole tabi eşyaların ithalinde matrah ÖTV hariç olmak üzere KDV matrahı olarak belirlenmiştir. Ticari maksatla ithalatta bu matrah üzerinden Bakanlar Kurulunca belirlenene oranlarda bandrol ücreti tahsil edilir.

Ticari maksatla ithalatta uygulanacak bandrol ücreti oranları 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video ve Birleşik Cihazlar ile Bunların Dışında Kalan Radyo ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin 2015/7757 sayılı Karar ile ticari maksat dışında yapılacak ithalatlarda uygulanacak maktu bandrol ücreti tutarları ise 2015/8290 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

Gümrük idarelerince tahsil edilen bu ücretler ithalatla alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunur ve en geç takip eden ayın on beşinci günü akşamına kadar Türkiye Radyo – Televizyon Kurumuna intikal ettirilir. Dolayısıyla TRT Bandrolü gümrük vergileri içinde yer almakla birlikte genel bütçeye aktarılmayan bir mali yüküdür.

1.2.2. İhracatta Alınan Vergi ve Mali Yükler

1.2.2.1. İhracatta Alınan Telafi Edici Vergi (TEV)

Gümrük vergileri içerisinde Telafi Edici Vergi adı altında iki birbirinden farklı vergi yer almaktadır. Bunlardan birincisi ithalatta alınan, GATT kuralları kapsamında sübvansiyon yaptığı belirlenen ülkelerden ithal edilen eşya için uygulanan “Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi”dir. İkincisi ise Dâhilde İşleme Rejimi (DİR) kapsamında gerçekleştirilen ihracatlarda üçüncü ülke menşeli ürünler bulunması halinde alınan “İhracatta Alınan Telafi Edici Vergi”dir.

2005/8391 sayılı tarihli Dâhilde İşleme Rejimi Kararınının 16'ncı maddesine istinaden DİR Şartlı Muafiyet Sistemi kapsamında ithal edilen ürünün A.TR

dolaşım belgesi eşliğinde AB ũlkelerine veya menşe ispat belgeleri eşliğinde STA dũzenlemesi bulunan bir ũlkeye ihraç edilmek istenilmesi halinde, ihraç eşyasının elde edilmesinde kullanılan ũçũncũ ũlkeler menşeli ũrũnlere ilişkin vergi ihracat sırasında tahsil edilir. Bu aııdan ihracatta alınmasına rağmen aslında ithalatta alınmamıő olan verginin ihracatta alınması sŕz konusu olduğundan TEV bir ithalat vergisidir.

TEV'e ilişkin gũmrũk yũkũmlũlũđũ Gũmrũk Kanununun 194 ũncũ maddesine istinaden A.TR veya menşe belgesinin onaylanmasına bağlı olarak ihracat beyannamesinin tescil tarihinde doğar. Dolayısıyla ithal eőyasına ait vergiler ihracat beyannamesinin tescil edildiği tarihteki gũmrũk tarifesine gŕre belirlenir. Ayrıca Dâhilde İşleme Rejimi taahhũt kapatma mũracaatı esnasında TEV'in ŕdenip ŕdenmediđi de kontrol edilerek kapatma işlemi tamamlanır.

1.2.2.2. Destekleme Fiyat İstikrar Fonu (DFİF)

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yũrũtũlmesini sağlamak amacıyla Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında 88/13384 sayılı Kararla Merkez Bankası nezdinde kurulmuştur ve bũtçe dışı bir fon olarak tahsiline devam edilmektedir.

Sŕz konusu Kararın 2 nci maddesinde Fonun kaynakları arasında "*her tũrlũ ũrũn ve malın ihracında iı ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak ihraç bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına gŕre yapılacak prim tahsilat veya kesintileri*" sayılmaktadır.

Kararın 11 inci maddesinde sayılan ihracatında DFİF kesintisi yapılacak mallar ve uygulanacak DFİF miktarı şu őekildedir:

- Her tũrlũ natũrel iı fındık iıin 8 Cent/Kg karşılığı TL
- Her tũrlũ kabuklu fındık iıin 4 Cent/Kg karşılığı TL
- 41.01 ; 41.02 ve 41.03 Tarife Pozisyonlarında yer alan işlenmiş deri ve kŕsele dışında kalan pikle derileri dâhil her tũrlũ hayvan derileri ve postları iıin 50 Cent / Kg karşılığı TL.

DFİF prim kesintisi kapsamındaki bir maldan FOB 1.000 Dolar değerini geçmeyen numunenin bedelsiz ihracatında prim kesintisi yapılmaz.

DFİF ödenmeden veya eksik ödenerek ihracat gerçekleştirilmesi durumunda 2976 sayılı Kanununun 4 üncü maddesi hükmü gereğince noksan DFİF miktarının 2 katı para cezası uygulanır.

Kararın 10 uncu maddesine istinaden Destekleme ve Fiat İstikrar Fon'u, Para ve Kredi Kurulu kararıyla tarımsal girdilerin sübvansiyonu, üreticinin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanı, ihracat sigortası kuruluncaya kadar ihracatın sigortası, faaliyetlerin finansmanı için kullanılabilir.

İhracı DFİF kesintisine tabi olan ve DFİF'ten ödeme yapılan eşyaların ihracı kayda bağlıdır.

1.3. Gümrük Vergilerinin Fonksiyonları

Önceleri tamamen devlete gelir sağlamak amacıyla kullanılmış olan gümrük vergileri diğer bir ifade ile tarifeler, zamanla farklı fonksiyonlar kazanmış ve dış ticaretin düzenlenmesinde kullanılan temel politika aracı olmuştur.

Ülkelerin dış ticarete müdahale etmelerinin amaçları mali, ekonomik veya siyasi nedenlere dayanmaktadır. Bu nedenler aşağıdaki gibidir:

- Dış ödemeler dengesizliklerinin giderilmesi,
- Dış rekabetten koruma,
- Ekonomik kalkınma,
- Piyasa aksaklıklarının giderilmesi,
- Ekonominin liberalleşmesi,
- İç ekonomik istikrarın sağlanması,
- Hazineye gelir sağlamak,
- Dış piyasalarda monopol gücünden yararlanma,
- Otarşi (Ekonomik olarak kendi kendine yeterlilik),

- Gelir dağılımının yeniden düzenlenmesi Halk sağlığı, çevre kirliliğini önleme, doğal kaynakların korunması vb.
- Dış politika aracı olarak kullanmadır. (Seyidoğlu, 2003:118-120)

Ticaretin serbestleştirilmesi dolayısıyla fiyat mekanizmasının serbest işlemesi optimum kaynak dağılımını sağlar, ihtisaslaşma ve verimlilik artışı sayesinde refah artışını getirir. Bu sebeple dış ticaretin serbestleştirilmesi düşüncesi prensip olarak genel kabul görmekle birlikte hükümetler kaçınılmaz olarak yukarıda da bahsi geçen bazı nedenlerle dış ticarete müdahalelerde bulunurlar. Bu amaçla kullanılabilecek temel politika aracı ise tarifelerdir. Bununla birlikte tarife dışı ticaret politikası araçları (non-tariff measures) olarak adlandırılan farklı politika araçları da vardır. Bu araçlar şunlardır:

- Miktar kısıtlamaları (Kotalar, ithal yasakları)
- Kambiyo kısıtlamaları (Çoklu kur, döviz kontrolü vb.)
- Gönüllü ihracat kısıtlamaları
- Görünmez engeller (İdari, teknik düzenlemeler, standartlar vb.)
- Tarife benzeri engeller (İthalat teminatları, yurtiçi ikame üreticilere sübvansiyon vb. fiyat mekanizması ile etki eden engeller)
- İhracat destekleri (Sübvansiyonlar)

Günümüzde sınırlı özel haller dışında miktar kısıtlamalarının yasaklanması ve tarifelerin düşürülmesi ile geleneksel korumacılık olarak ifade edilen korumacılık sınırlanmıştır. Bununla birlikte dış ticarete özellikle görünmez engellerle müdahalelerde artış görülmektedir.

Bilindiği gibi vergilerin en temel fonksiyonları gelir sağlama yani mali fonksiyon ve gelir dağılımını düzenleme fonksiyonlarıdır. Gümrük vergilerinde ise bu sayılanların yanında yerli üretimin korunması, ihracatın teşvik edilmesi, ödemeler bilançosunun düzenlenmesi gibi amaçlarla dış ticaretin düzenlenmesi fonksiyonu öne çıkmaktadır. Gümrük vergilerinin etkileri kısaca şu şekilde özetlenebilir:

Gelir Sağlama Etkisi: Gümrük vergilerinin etkileri denilince diğer vergilerde olduğu gibi ilk akla gelen gelir sağlama etkisidir. Tarifeler çok fazla yükseltilip ithalatı durduracak seviyeye getirilmediği sürece yani ithalat hacmi olduğu sürece

gümrük vergileri ile hazineye gelir sağlanır. Ancak gelirle tarifeler doğru orantılı olmayabilir. Tarifelerin artırılması ile gelir artışı sağlanabileceği gibi talebin çok esnek olduğu durumlarda vergideki artış talepte daha büyük bir azalış meydana getirebileceği için gelirin düşmesi de mümkündür.

Yerli Sanayiye Koruma Etkisi: Gümrük vergileri ile ithal edilen ürünün ithalatçıya maliyeti artırılarak yurtiçindeki satış fiyatı yükseltilir. Bu sayede yurtiçinde benzer mal üreten yerli üreticilere rekabet avantajı sağlanmış olur. Bu korumacı yaklaşım ileride gelişip karşılaştırmalı üstünlüğe sahip olacak endüstrilerin optimum üretim düzeyine ulaşmaya kadar gümrük tarifeleri ile dış rekabete karşı korunmaları gerektiği düşüncesini savunan “genç endüstriler tezi”ne dayanmaktadır. Diğer taraftan istihdam düzeyinin korunması veya stratejik öneme sahip ürün ve teknolojilerin yurtiçinde üretilmesi gayesiyle, ileride gelişip karşılaştırmalı üstünlüğe sahip olamayacağı bilinen endüstrilerin de korunduğu bilinen bir gerçektir.

Tüketim ve Üretim Etkileri: Tarifelerin artırılması ithal malının iç fiyatını artıracığından tüketicilerin alım gücü düşer ve talep esnekliği ile bağlantılı olacak şekilde tüketim azalır. Dolayısıyla gümrük vergileri tüketici refahının azalmasına yol açar. Diğer taraftan ithal malının iç fiyatının yükselmesi, ithal malına rakip mallar üreten yerli üreticilere rekabet avantajı sağlayacağından yurtiçi üretimde artışa ve karların yükselmesine yol açar. Ancak bu üretim artışı doğal olarak aynı kaynakların ihraç ürünlerinin üretilmesinde değerlendirilmesinde sağlanacak artışa göre daha verimsiz bir artış olarak değerlendirilebilir.

Gelir Dağılımına Etkileri: Gümrük vergileri, milli gelirin yeniden dağıtılmasına sebep olur. Gümrük vergilerinin yol açtığı tüketim ve üretim etkisi nedeniyle; tüketici rantı azalırken, üretici rantı artmakta ve tüketicilerden üreticilere doğru bir gelir transferi meydana gelmektedir. Bazı ülkelerde dış ticaret politikası ile güdülen amaçlardan biri de yoksul kesimlere gelir aktarımında bulunmak amacıyla zengin sınıfların vergilendirilmesidir. Bunu sağlamak için ise, lüks malların ithali ile zorunlu tüketim mallarının ihracı üzerinde vergilendirmeye başvurulur; böylece zengin sınıflar hazineye daha fazla vergi öderken, yoksul

kesimlerin talep ettiği zorunlu tüketim mallarının yurt dışına çıkışı zorlaştırılarak yurt içi fiyatlarının düşmesi sağlanır. (Ardıç, 2011, s.21)

Ödemeler Bilançosuna Etkisi: Yüksek cari açık bu açığın finansmanında yaşanması muhtemel sorunlar sebebiyle ekonomide bir kırılma unsuru olduğundan, bir risk olarak görülmektedir. Gümrük vergileri ile ithalatın pahalılaştırılması, talebin esnekliğiyle bağlantılı olarak, ithalatın azalmasına yol açar. İthalatın azalması ise yurtdışına ödenen dövizin azalması, dolayısıyla dış ticaret açığının ve neticede cari işlemler açığının azalması demektir.

Dış Ticaret Hadlerini Değiştirme Etkisi: Gümrük tarifelerinin dış ticaret üzerindeki daraltıcı etkisinin yanı sıra bir diğer etkisi de dış ticaret hadlerini tarife koyan ülke lehine değiştirmesidir. Tarifeleri yükseltenin büyük bir ülke olması ve misilleme ile karşılaşmaması koşuluyla, ithalatı görece pahalandıran gümrük vergileri dış ticaret haddinin ülke lehine dönmesine yol açar. (Ardıç, 2011, s.19)

Burada kısaca değinilmiş olan maddelerden de anlaşılacağı gibi tarifelerin ülkenin mali ve ekonomik yapısı üzerinde çok önemli etkileri vardır. Bu sebeple tarifeler tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de bu etkilerinden yararlanılarak çeşitli amaçlara ulaşmada önemli bir dış ticaret politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Bu amaçla yeni gelişen durumlar karşısında hızlı karar alınabilmesi ve dış ticaretin ülkemizin yararına düzenlenebilmesi amacıyla Bakanlar Kuruluna ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisi verilmiştir.

1.4. Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri vergi tekniği açısından “dolaylı vergi” olarak sınıflandırılmaktadır. Çünkü gümrük vergileri doğrudan gelir veya servet üzerinden alınmaz. Bunun yerine vergiyi ödeyen gümrük yükümlüsü ödediği vergiyi fiyat mekanizması ile tüketiciye yansıtır. Dolayısıyla gümrük vergilerinin gerçek yüklenicisi tüketicidir.

Teorik açıdan bu sınıflandırmanın yerinde olduğu ve gümrük vergilerinin dolaylı vergilerin sahip olduğu avantaj ve dezavantajları taşıdığı görülmektedir. Dolaylı

vergilerin uyum ve yönetim maliyetleri az, dolayısıyla toplanması daha kolaydır ve tüketimin yönlendirilmesinde kullanılabilirler.

Ancak kişilerin gelir düzeyine göre bir ayırım yapmadıkları için adaletsiz vergiler olarak bilinirler. Uygulamaya bakıldığında gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerinin büyük bölümünün dolaysız vergilerden, az gelişmiş ülkelerde ise dolaylı vergilerden sağlanmakta olduğu görülür. (Seyidoğlu, 2003:744)

Bütün dolaylı vergiler gibi, gümrük vergisi de objektif bir vergidir. Yani vergi kişilere değil, verginin konusuna giren eşyaya yönelik uygulanmaktadır. Buna rağmen gümrük vergisinde, diğer vergilerde olduğu gibi verginin objektifliğini zedeleyen istisna ve muafiyetler vardır. Bu istisna ve muafiyetler çoğunlukla ekonomik etkili gümrük rejimleri kapsamında düzenlenmiştir. (Derdiyok, 2013:63)

Gümrük vergilerinin konusunu ithal veya ihraç edilmek üzere gümrüğe gelen eşya oluşturduğundan gümrük gözetimi altında bulunan bu eşya aynı zamanda verginin teminatı hükmündedir. Gümrük Kanununun ilgili maddeleri uyarınca vergiler ödenmedikçe eşya teslim edilmez, gerekirse eşya satılarak vergiler satıştan elde edilen paradan tahsil edilebilir.

Bu açıdan gümrük vergileri diğer vergilerle karşılaştırıldığında tahsilat açısından önemli avantajlara sahip olmaktadır. Gümrük vergilerinde ithal ettikleri eşyayı biran önce gümrükten çekmek isteyen mükellefler vergilerini hemen ödedikleri için tahsilat süreci çok hızlı, tahsilat/tahakkuk oranı %100'e yakın ve vergi toplama maliyeti de dâhilde alınan vergilere kıyasla çok düşüktür. Uygulamadaki bu avantajlar düzgün işleyen vergi sistemlerine sahip olmayan az gelişmiş ülkelerin gelirlerini artırmak istediklerinde öncelikle gümrük vergilerini artırmayı tercih etmelerine sebep olmaktadır. (Şahin, 2016a:153)

Gümrük vergileri belirli aralıklarla tekrarlanan periyodik ve düzenli bir vergi değildir. Dış ticarete konu olan eşyanın gümrüğe geldiği zaman bir defalık olmak üzere alınan bir vergidir. Diğer bir ifade ile harcama veya işlem vergisi olarak kabul edilebilir. (Derdiyok, 2013:63)

Maliye Bakanlığı'nın bütçe istatistiklerinde yer alan sınıflandırmaya göre harcamalar üzerinden alınan vergiler iki gruptan oluşmaktadır. Bunlar; dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri ile uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerdir.

Bütçe Kanunlarında da aynı sınıflandırma yöntemi kullanılmıştır. 2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu eki Cetvellerde Vergi Gelirleri şu şekilde sınıflandırılmıştır.

01. Vergi gelirleri

1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
3. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri
4. Uluslararası Ticaret Ve Muamelelerden Alınan Vergiler
 1. Gümrük Vergileri
 2. İthalde Alınan KDV
 3. Diğer Dış Ticaret Gelirleri
5. Damga Vergisi
6. Harçlar
9. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler

Bu sınıflandırmaya göre gümrük vergileri, ithalde alınan KDV ve diğer dış ticaret gelirleri Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler başlığı altında toplanmıştır. Konu Gümrük Kanunundaki tanım esas alınarak değerlendirildiğinde ise Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler ifadesinin Kanunundaki Gümrük Vergileri tanımına karşılık geldiği görülmektedir.

Gümrük vergileri ile ilgili belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus gümrük vergileri içerisinde yer alan, ithalat ve diğer dış ticaret işlemlerinde alınan ek mali yükümlülüklerin verginin kanuniliği ilkesinin istisnası olmasıdır.

Dışa açık ekonomilerde dış ticaret, ticaret yapılan karşı ülke veya ülkelerin sosyal, ekonomik, siyasi durumları gibi müdahale imkânı bulunmayan pek çok faktörden etkilendiği ve bu faktörlerde ani değişiklikler olabileceği göz önüne alınarak yeni gelişen durumlar karşısında hızlı karar alınabilmesi ve dış ticaretin ülkemizin yararına düzenlenebilmesi amacıyla Bakanlar Kuruluna ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisi verilmiştir.

Bilindiği gibi Verginin Kanuniliği İlkesi Anayasamızda yer alan en önemli vergileme ilkelerinden birisidir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73/3 üncü maddesinde:

“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilmektedir.

Anayasanın 167/2 nci maddesinde ise *“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla, Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir”* hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesine istisna getirilmiştir.

Gümrükte Tarife, Kıymet ve Menşe olarak bilinen üç temel sacayağı vardır. Vergilendirmenin doğru yapılabilmesi ve ticaret politikası önlemlerinin doğru uygulanabilmesi için eşyanın tarifesinin, kıymetinin ve menşesinin doğru tespit edilmesi son derece önemlidir. Gümrük vergilerinin bu kendisine özgü konularının her biri özel uzmanlık gerektiren teknik alanlardır.

Dolayısıyla dâhilde alınan vergilerden çok farklı özellikler taşıyan gümrük vergilerinin özel bir usule tabi olması normaldir. Bu sebeple 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2 nci maddesinde yer alan *“Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir.”* hükmü ile gümrük idareleri tarafından alınan gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu dışında tutulmuştur.

Bu kanuni ve teknik ayırım sebebiyle üniversitelerin vergi ile ilgili bölümlerindeki ders programları ve vergi ile ilgili kitap ve diğer yayınlar incelendiğinde gümrük

vergilerinin genellikle ihmal edildiği görülmektedir. Bu durum akademik alanda gümrük vergilerine yeterli ilgilinin gösterilmediğini ortaya koymaktadır.

Türkiye’de Gümrük Vergilerinde vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile belirlenmiştir. Gümrük yükümlülüğünün doğuşu, vergilerin tahakkuk, tebliğ, tahsili, muafiyet ve istisnalar ve cezaları içeren Gümrük Kanunu bu özellikleriyle bir vergi kanunudur. Ancak Gümrük Kanunu gümrük yükümlülüğü, gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği, tahsili, vergilere ilişkin cezalar vb. gibi gümrük vergileriyle ilgili hükümlerin yanında; gümrük rejimlerine, gümrük müşavirlerine, gümrüklerin çalışma zamanlarına, personelin kılık kıyafetine dair hükümler de içermektedir. Dolayısıyla Gümrük Kanunu gümrükle ilgili her konuyu yasal altyapıya oturtan bir çerçeve kanundur diyebiliriz.

Diğer taraftan Avrupa Birliği ile gümrük birliğimiz sebebiyle gümrük mevzuatımız AB ile uyumlulaştırılmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu da bu kapsamda ülkemizin kendine özgü durumları da göz önüne alınarak düzenlenmiş olmakla birlikte önemli bir kısmı itibariyle AB Gümrük Kodunun çevirisi durumundadır. Bu özelliği itibariyle de bir uyum yasası niteliğindedir.

Gümrük Vergileri de diğer vergiler gibi kamu alacağı hükmünde olduğundan verginin tahsiline ilişkin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Bu durum Gümrük Kanununun ilgili maddelerinde kendisine yer bulmuştur. Örneğin Gümrük Kanununun 200/1 inci maddesinde “*Gümrük vergileri Türk Lirası olarak ödenir. Bu ödeme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda öngörülen usullere göre yapılır.*” 201 inci maddesinde “*Süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.*” 205 inci maddesinde ise “*Gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabidir.*” hükümleri yer almaktadır.

1.4.1. Gümrük Vergilerinde Verginin Konusu

Gümrük Kanununun 3/8-a maddesinde “Gümrük vergileri” deyimi, *ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;* ifade eder şeklinde tanımlanmıştır

Dolayısıyla gümrük vergilerinin konusunu “eşya” oluşturmaktadır. Gümrük vergilerinde vergi eşyanın ithali veya ihracında alınabildiği için verginin konusunu ithal edilmek veya ihraç edilmek üzere olan eşya teşkil etmektedir. Burada mal (goods) değil eşya (commodity) terimi kullanılmıştır. Aslında emtia olarak çevrilmesi daha doğru olabilecek “commodity” teriminin karşılığı olarak gümrük mevzuatımızda eşya terimi tercih edilmiştir. Eşya terimi Arapça kökenli bir kelime olup “şey”in çoğuludur ve “dış ticarete konu olabilecek fiziksel her türlü şey”i ifade etmektedir.

Gümrük Kanununun 3/23 üncü maddesinde ise “Eşya” deyimi “*her türlü madde, ürün ve değer*” olarak tanımlanmıştır.

Bu tanıma bakıldığında “ürün ve değer” ifadelerinin hizmetleri de kapsadığı anlamı çıkabilir. Çünkü hizmetler de bir değer taşır ve ekonomik olarak ürün (product) olarak değerlendirilirler. Bununla birlikte yine Kanunun ilgili maddelerinde yer alan “*Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşya*”, “*giden eşya*”, “*eşyanın gümrüğe sunulması*” gibi ifadeler tanımında yer verilmemiş olmakla birlikte aslında eşyanın taşınabilen fiziki bir varlığı ifade ettiğini ortaya koymaktadır.

Eşyanın vergiye konu olabilmesi için Türkiye Gümrük Bölgesine gelmesi veya ihraç edilmek üzere Türkiye Gümrük Bölgesini terk edecek olması da gerekmektedir.

Gümrük Kanununun amacını belirten 1 inci maddesinde “*Bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir.*” denilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ise Kanunun 2 nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre “*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye*

Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dâhildir.”

Tüm bu bilgiler bir araya getirildiğinde “ithal edilmek üzere gümrük bölgesine gelen veya ihraç edilmek üzere olan taşınabilen fiziki varlıklar gümrük vergilerinin konusunu oluşturur” şeklinde genel bir tanım yapmak mümkündür.

Bu tanımlamalara göre örneğin:

- Kişiler gümrük vergisinin konusuna girmez ama çeşitli amaçlarla ithal edilen kadavra (insan cesedi) gümrük vergisine konu olabilir.
- Fiziki bir varlığı olmayan hizmetlerden, dış ticarete konu eşyanın üretiminde kullanılan hizmetler haricindekiler, verginin konusuna girmez.
- Taşınabilir bir eşya niteliğinde olan elektrik enerjisi verginin konusunu oluşturur.
- Bilgi taşınabilir olduğu halde fiziki bir varlığı olmadığından ithal edilen eşya ile taşınanlar dışındaki bilgi gümrük vergilerinin konusuna girmez. Bu açıdan internetten indirilen programlar, kitaplar, müzikler, filmler vs. gümrük vergileri kapsamı dışındadır. DVD gibi taşıyıcı bir ortamla ithal edilen eşyalar için ise farklı uygulamalar olabilmektedir. Ülkemizde bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ve komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının vergiye esas kıymeti belirlenirken sadece taşıyıcı ortamın kıymeti esas alınır. Ama örneğin müzik CD’leri veya film DVD’lerinin kıymeti içerisinde yüklü bilginin de dâhil olduğu satış bedeli esas alınarak belirlenir.⁴

1.4.2. Gümrük Vergilerinde Yükümlü

Vergi hukukunun ana kavramlarından olan vergi mükellefiyeti kavramı gümrük mevzuatında kendisine gümrük yükümlüsü olarak yer bulmuştur. Zaten yükümlü kelimesi Arapça mükellef kelimesinin tercümesidir.

⁴ Bkz. Gümrük Yönetmeliği Madde 54

Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük Kanununun 3/11 inci maddesinde ise “*Yükümlü*” deyimi, *gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri;*

Yine 3/8-b maddesinde “*Gümrük yükümlülüğü*” deyimi, *yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu;* ifade eder şeklinde tanımlama yapılmıştır.

Dolayısıyla bu ifadelerden yükümlülüğün vergiye yönelik olduğu, vergiyi ödemesi gereken kişinin vergi yükümlüsü olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte Kanunun çeşitli maddeleriyle gümrükle muhatap olan kişiler için vergi ödeme yükümlülüğü dışında gümrük işlemleriyle ilgili usule ilişkin başka yükümlülükler de getirilmiştir.⁵

Gümrük Kanununun 181/2 nci maddesinde “*İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunan kişi de yükümlüdür.*” denilerek gümrük yükümlülüğü beyan ile ilişkilendirilmiştir.

Gümrük Kanununun 5 inci maddesinde “*Bütün kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek üzere gümrük idarelerindeki işleri için bir temsilci tayin edebilirler.*”

Transit taşımacılık yapan veya arızı olarak beyanda bulunan kişiler hariç olmak üzere, temsilci Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik bulunan kişilerdir.

Temsil, doğrudan veya dolaylı olabilir. Temsilci, doğrudan temsil durumunda başkasının adına ve hesabına hareket eder. Dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket eder. Temsilci, temsil edilen kişi namına hareket ettiğini beyan etmek, temsilin doğrudan veya dolaylı olduğunu belirtmek ve sahip olduğu temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etmek zorundadır.” denilmektedir.

⁵ Örnek olarak Bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanunu Madde 11, 86

Buna göre kişiler⁶ beyanı kendileri yapabilecekleri gibi bu iş için bir temsilci de tayin edebilirler. Bu çerçevede örneğin kamu tüzel kişilikleri temsile yetkili memurları veya özel hukuk tüzel kişileri temsile yetkili personeli doğrudan temsil yoluyla beyanda bulunabilirken, gümrük müşavirleri de dolaylı temsil yoluyla beyanda bulunabilirler.

Beyanın doğrudan veya dolaylı temsilci vasıtasıyla verildiği durumlarda hem beyanı veren temsilci hem de Kanunun 181/2 nci maddesi uyarınca hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi gümrük yükümlüsüdür. Buradaki yükümlülüğün nasıl bir yükümlülük olduğu ise 192 nci maddede tanımlanmıştır. Buna göre “*Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.*”

Bu hükümler gereğince gümrük idaresi gümrük vergilerini hem beyanı veren temsilciden hem de hesabına beyanda bulunulan kişiden aralarında sıra gözetmeksizin talep ve tahsil etme yetkisine sahiptir.

1.4.3. Gümrük Yükümlülüğünün Doğuşu

Vergiyi doğuran olay verginin konusu ile verginin yükümlüsü arasında, Kanunun belirtmiş olduğu ilişkinin gerçekleşmesi olarak tanımlanmaktadır. (Şenyüz, 2005:48)

Vergi Usul Kanununun “Vergiyi Doğuran Olay” başlıklı 19 uncu maddesinde ise “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” denilmektedir.

Vergiyi doğuran olay vergileme açısından çok önemlidir çünkü devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından vergi borcu vergiyi doğuran olay ile başlar. Dolayısıyla uygulanacak hükümler, vergilerin ödeme süreleri, gecikme faizi

⁶ Bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanunu Madde 3/3

hesabı, zamanaşımı gibi pek çok konuda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin tespiti gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununda “vergiyi doğuran olay” olarak geçen kavram gümrük mevzuatında “gümrük yükümlülüğünün doğuşu” olarak ifade edilmiştir.

Gümrük Kanununun “Gümrük Yükümlülüğünün Doğması” başlıklı Dokuzuncu Kısım Birinci Bölümü 181-194 üncü maddelerince gümrük yükümlülüğünün hangi hallerde doğacağı detaylı olarak sayılmıştır. Buna göre gümrük yükümlülüğü:

- İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi ve ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali halinde, beyanname tescil tarihinde,
- İthalat vergilerine tabi eşyanın, Gümrük Kanununa aykırı şekilde TCGB'ye girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, Kanuna aykırı olarak TCGB'nin başka bir yerine gitmesi halinde, eşyanın giriş tarihinde,
- Gümrük gözetimi altındaki İthalat vergilerin tabi eşyanın, Kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde, eşyanın çıkarıldığı tarihte,
- İthalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi halinde, bu tarihte,
- İndirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin koşullardan birine uyulmaması hallerinde ve bu fiillerin geçici depolamanın veya ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi hallerinde, ilgili rejime tabi tutulduğu tarihte,
- Serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, Kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde, tüketim veya ilk kez kullanım tarihinde,
- İhracat vergilerine tabi eşyanın bir gümrük beyannamesi kapsamında TCGB dışına ihraç edilmesi halinde, beyannamenin tescil tarihinde,
- İhracat vergilerine tabi eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın TCGB dışına çıkartılması halinde, eşyanın çıkış tarihinde,

- Eşyanın, TCGB dışına ihracat vergilerinden tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak çıkmasına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde, eşya izin verilen yerden farklı varış yerine ulaştığı tarihte, bu tarih tespit edilemiyorsa hak sahibinden hükümlere uyulduğuna dair istenen kanıtlayıcı belgenin ibrazı için verilen sürenin bitiş tarihinde,
- Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dâhilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ihracat beyannamesinin tescil tarihinde, doğar.

Bahsi geçen hükümler basit bir şekilde genellemeye tabi tutulacak olursa gümrük yükümlülüğünün normal şartlar altında vergiye tabi eşyanın ithal veya ihracında beyanname tescil tarihinde, bir usulsüzlük yapıldığı durumlarda ise bu usulsüzlüğün yapıldığı tarihte doğduğu söylenebilir.

1.4.4. Gümrük Vergilerinde Matrah (Kıymet)

Gümrük vergilerinde matrah kıymet esaslı (advalorem duties), miktar esaslı (specific duties) veya bu ikisinin birleşimi (compound duties) olarak belirlenebilir.

Miktar esaslı vergilendirmede vergi eşyanın adet, ağırlık, uzunluk, alan, hacim vb. gibi miktar ifade eden belli bir birimi üzerinden alınır. Kıymet esaslı vergilendirmede ise vergi matrahı eşyanın kıymeti olarak belirlenir ve bu matrah üzerinden belirli bir oranda vergi alınır. Buna göre örneğin ithal edilen otomobil başına 1.000 TL vergi konulması miktar esaslı, otomobilin kıymeti üzerinden %10 vergi alınması kıymet esaslı vergilendirmedir. Bunun yanında otomobil başına 500 TL artı kıymetin %10'u olacak şekilde kıymeti 10.000 TL olan otomobil için toplam 1.500 TL vergi alınması da birleşik gümrük vergilerine örnek olarak verilebilir.

Miktar esaslı gümrük vergilerinin uygulanması kolaydır. İdare açısından yönetim maliyetleri daha düşük, yükümlüler açısından ise anlaşılması kolaydır. Basit bir sistem olduğundan usulsüzlüklere daha kapalı bir yapısı vardır. Bahsi geçen bu avantajları sebebiyle geçmişte daha çok spesifik vergiler tercih edilmiştir.

Buna karşın spesifik vergiler farklı kalitede ve kıymetteki eşyaları aynı miktarda vergilendirdiği için adaletsizliğe sebep olabilir. Aynı eşyanın farklı kalitedeki çeşitleri birim başına sabit tutarda vergilendirileceğinden fiyatı yüksek ürünler için oransal olarak daha az vergi ödenir dolayısıyla azalan oranlı bir vergilendirme ortaya çıkar. Bu da pahalı ürünlerin ithalatını teşvik eder. Diğer taraftan spesifik vergiler eşya fiyatına bağlı olmadıklarından, fiyat hareketlerine duyarsızdırlar. Bu sebeple reel vergi hasılatı enflasyondan etkilenir.

Advalorem vergiler için kıymet tespiti ayrı bir uzmanlık gerektirdiği ve düşük kıymet beyanlarının tespiti zor olduğu halde, spesifik vergilerin yukarıda belirtilen dezavantajlarını taşımadıkları için günümüzde genel olarak advalorem vergiler tercih edilmektedir.

Sonuç olarak spesifik vergiler genellikle hammaddeler gibi katma değeri düşük kalite farkı çok olmayan standart eşyalar için uygunken, sanayi ürünleri gibi katma değeri yüksek ve kalite dolayısıyla fiyat farkının çok olduğu eşyalarda advalorem vergilendirme daha uygundur.

Ülkemizde de kıymet esaslı vergilendirme genel ilke olarak kabul edilmiş olmakla birlikte bazı vergi ve mali yükümlülükler ve bazı eşya grupları için miktar esaslı matrah belirlenmiştir.

Kıymet esaslı vergilendirmede matrah eşyanın gümrük kıymetidir. Gümrük kıymeti Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma ile belirlenen çerçevede tespit edilmektedir. Bu uluslararası anlaşmada yer alan hükümler aynen Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğine de alınmıştır.

Gümrük Kanununun 24/1 inci maddesinde *“İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27*

ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.” hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla gümrük kıymetinin tespit edilmesinde temel yöntem eşyanın satış bedelinin (transaction value) esas alınmasıdır. Satış bedeli de fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak tanımlanmış ancak bu fiyatın Kanunda sayılan ilave edilecek unsurlar ve kıymete dâhil edilmemesi gereken unsurlar dikkate alınarak düzenleneceği belirtilmiştir.

Buna göre gümrük kıymeti ithalatta CIF (Cost, Insurance and Freight) ihracatta ise FOB (Free on Board) bedel esas alınarak belirlenir. CIF kıymet eşya bedeline, eşya Türkiye'ye gelinceye kadar yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin eklenmesi ile hesaplanmaktadır.

Satış bedelinin kabul edilebilmesi için bu bedelin serbest rekabet koşulları altında belirlenmiş olması gerekir. Özellikle daha az vergi ödemek için satış bedelinin düşük gösterilmesi riski sebebiyle kıymet tespiti üzerinde önemle durulan bir konudur.

Satış bedeli yöntemi kıymet tespitinde esas olmakla birlikte, alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunması ve bu ilişkinin fiyatı etkilemesi gibi satış bedelinin eşya kıymetine esas alınamayacağı durumlarda, gümrük kıymeti diğer kıymet tespit yöntemlerinin⁷ uygulanmasıyla belirlenir. Bu yöntemler şunlardır:

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi: Kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın tarihte işlem görmüş aynı eşyanın satış bedeli esas alınır.

Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi: Kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın tarihte işlem görmüş benzer eşyanın satış bedeli esas alınır.

İndirgeme yöntemi: İthal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat esas alınır. Bu bedelden komisyon, kar, nakliye, vergi giderleri vs. indirilerek kıymet tespitine çalışılır.

⁷ Bkz. Gümrük Yönetmeliği Madde 45-50

Hesaplanmış kıymet yöntemi: İthalatçının ithal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme bedeli, üretim bedelini, mutlak kar, nakliye masrafları gibi unsurlar için bilgi ve belge sunması ve sunulan bu belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekir. Kıymet bu bilgiler esas alınarak hesaplanır.

Son yöntem: Diğer yöntemlere göre kıymeti belirlenemeyen eşyanın gümrük kıymeti GATT'ın VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma ve Gümrük Kanunu prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenir.

Kıymet tespit yöntemlerinin sıra ile uygulanması gerekir. Kıymetin bir önceki yöntemle göre belirlenebileceği durumlarda bir sonraki yöntemle geçilmez. Ancak beyan sahibinin yazılı talebi üzerine bu talep gümrük idaresince uygun bulunursa indirgeme yöntemi ve hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilir.

1.4.5. Gümrük Vergilerinde Oran Tespiti (Tarife ve Menşe)

Dış ticarete konu eşyanın hangi prosedürlere tabi olacağı ve uygulanacak ticaret politikası önlemleri ve vergiler eşyanın sınıflandırılması sonucunda tespit edilir. Dolayısıyla eşyanın doğru sınıflandırılması vergilerin doğru tahsil edilebilmesi, ticaret politikası önlemlerinin doğru uygulanması ve istatistiklerin sağlıklı olması açısından son derece önemlidir.

Ticareti yapılabilecek eşyaların sonsuz çeşitlilikte olması ve farklı eşyalara farklı vergi ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması gerekliliği eşyaların sınıflandırılması için çeşitli tarife cetvellerinin oluşturulması sonucunu doğurmuştur. Zamanla ticaretin kolaylaştırılması amacıyla dünya genelinde standart bir nomanklatür için çalışmalar yapılmış ve 1988 yılından bu yana kullanılan Armonize Sistem Nomanklatürü ortaya çıkmıştır. Armonize Sistem Nomanklatürü bugün dünya çapında 200'den fazla ülkede kullanılmaktadır.

Türk Gümrük Tarife Cetveli de Armonize Sistem Nomanklatürü ve Avrupa Birliği Kombine Nomanklatürü esas alınarak hazırlanmaktadır. Aşağıda TGTC'de yer alan bir sınıflandırma örneği görülmektedir:

Tablo 1. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun Açılımı

0105.99.30.10.00 Damızlık Hindiler

<u>0105.99.</u>	<u>30.</u>	<u>10.</u>	<u>00</u>
AS Nom. Kodu	CN Kodu	Milli Alt Açılım Kodu	İstatistik Kodu

TGTC'de kullanılan 12 rakamlı kodlara Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) adı verilir. Bu kodun ilk 6 rakamı DGÖ Armonize Sistem (HS) Nomanklatürü kodunu, 7-8 inci rakamlar AB Kombine Nomanklatür (CN) kodunu, 9-10 uncu rakamlar farklı vergi uygulamalarımız nedeniyle açılan pozisyonları gösteren kodlarını, 11-12 inci rakamlar ise istatistik kodlarını göstermek için kullanılmaktadır.

21 bölüm ve 96 fasıldan oluşan TGTC'de eşyalar hammaddelerden mamul ürünlere doğru bir gidildikçe kod rakamları artacak şekilde sıralanmaya çalışılmıştır. Ayrıca TGTC'de sınıflandırmaya esas olacak çeşitli açıklamalar da yer alır. Bunun yanında TGTC gibi Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren TGTC İzahnamesi ve Eşya Fihristi de sınıflandırmaya yardımcı kaynaklar olarak Gümrük Kanununun 15/7 inci maddesi uyarınca idari ve kazai uygulamalarda esas alınır.

474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile Türk Gümrük Tarife Cetveli oluşturulmuş ve her eşya için kanuni vergi oranları belirlenmiştir. Diğer taraftan Anayasamızın 73 ve 167 nci maddelerine uygun olarak Kanunun 1 ve 2 inci maddeleri ile Bakanlar Kuruluna:

- Kanuna ekli cetvelde yer alan eşyaların pozisyonlarını, alt tarife pozisyonlarını ve bunlara ait sayısal kodları, bölüm, fasıl ve alt tarife

pozisyon notlarını ve Armonize Sistemin yorumuna ait genel kuralları genişletme, açma, değiştirme ve bunlara ilişkin usul ve esasları belirleme,

- Gümrük vergisi had ve nispetlerini, sifıra kadar indirme veya % 50'sine kadar artırma

- Tarifedeki notlarda gerekli değişiklikleri yapma, bu değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konularında yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkileri kullanarak İstatistik Pozisyonlara Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli, İthalat Rejim Kararı ve İthalat Rejim Kararına Ek Kararlar ile o yıl içerisinde kullanılacak tarife cetveli ve uygulanacak vergi oranlarını belirlemektedir. Aşağıdaki tablolarda 2016 yılında kullanılan TGTC ve İthalat Rejim Kararına Ek Kararla belirlenmiş vergi oranlarını gösteren birer örnek yer almaktadır

Tablo 2. Türk Gümrük Tarife Cetveli Örneği

POZİSYON NO	EŞYANIN TANIMI	ÖLÇÜ BİRİMİ	474 VERGİ HADDİ
1	2	3	4
0601.10	- Çiçek soğanları, yumrular, yumrulu kökler, küçük soğanlar, sürgün başları ve rizomlar (dinlenme halinde)		
0601.10.10.00.00	-- Sümbül soğanları	Adet	25
0601.10.20.00.00	-- Nergis soğanları	Adet	25
0601.10.30.00.00	-- Lale soğanları	Adet	25
0601.10.40.00.00	-- Glayöl soğanları	Adet	25

Tablo 3. İthalat Rejim Kararına Ek Karar Eki Liste Örneği

G.T.İ.P.	MADDE İSMİ	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)					
		AB, EFTA	GÜR.	B-HER.	G.KORE	MLZY.	D.Ü.
0601.10.10.00.00	Sümbül soğanları	6,3	0	0	3,1	6,3	6,3
0601.10.20.00.00	Nergis soğanları	6,3	0	0	3,1	6,3	6,3
0601.10.30.00.00	Lale soğanları	6,3	0	0	3,1	6,3	6,3
0601.10.40.00.00	Glayöl soğanları	6,3	0	0	3,1	6,3	6,3

Tablo 2 ve 3’de görüldüğü gibi sümbül soğanları 2016 yılında 0601.10.10.00.00 GTİP’inde sınıflandırılmış ve kanuni gümrük vergisi haddi %25 iken bu oran gümrük birliği ve serbest ticaret anlaşmalarımız gereğince farklı ülke ve ülke grupları için farklılaştırılmış, Gürcistan ve Bosna Hersek için sıfıra indirilmiştir.

Vergi oranları tespit edilirken, uluslararası yükümlülüklerimiz, kalkınma planları ile yıllık programlarda öngörülen hedefler, ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri dâhilinde tarım ve sanayi sektörlerinin ihtiyaçları ve talepleri dikkate alınmaktadır.

O dönemde uygulanacak İthalat Rejiminin belirlendiği İthalat Rejim Kararına Ek Kararlarda ithalatta uygulanacak Gümrük Vergisi oranları ve Toplu Konut Fonu miktarları yer alır. Söz konusu Kararların ekinde 6 liste vardır. Bunlardan:

I sayılı liste tarım ürünlerine,

II sayılı liste sanayi ürünlerine,

III sayılı liste işlenmiş tarım ürünlerine

IV sayılı liste balıkçılık ve su ürünlerine

V sayılı liste gümrük vergisi askıya alınacak ürünlere

VI sayılı liste sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus bazı ürünlere ilişkindir.⁸

⁸ Bkz. 2016/9611 Sayılı İthalat Rejim Kararına Ek Karar

Dış ticarete konu eşya için uygulanacak ticaret politikası önlemleri ve gümrük vergilerinin belirlenmesinde eşyanın tarifesi yanında önemli olan bir diğer konu da eşyanın menşesidir. Çünkü gümrük vergilerinin büyük kısmında uygulanacak vergi miktarları ülkeden ülkeye değişiklikler göstermektedir. Ticaret politikası önlemleri de ülke ayrımı gözetilerek belli ülke veya ülkeler menşeli eşyaya uygulanabilir. Bu açıdan vergilerin doğru tahsil edilmesi, ticaret politikası önlemlerinin doğru uygulanması ve istatistiklerin sağlıklı olması eşyanın menşesinin doğru tespitine bağlıdır.

Menşe eşyanın ekonomik milliyeti olarak tanımlanabilir. Menşe, eşyanın geldiği ülkeyi değil o eşyanın hangi ülkeye ait olduğunu ifade eder.

Günümüzde dış ticaretin geldiği noktada pek çok üründe üretimin farklı aşamaları farklı ülkelerde gerçekleştirilebildiğinden, dolayısıyla nihai ürün üzerinde birden fazla ülkenin payı olduğundan eşyanın hangi ülke menşeli olduğunun tespiti de oldukça zorlaşmıştır.

Menşe tespitinin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş olan kurallara menşe kuralları denilmektedir. Menşe kuralları Gümrük Kanunu ve Yönetmeliğinde, taraf olduğumuz tercihli ticaret anlaşmalarında ve tek taraflı tercihli rejim uygulamaları için ilgili Kararda yer alır.

Eşyanın menşesi bahsi geçen menşe kurallarına göre tespit edilir ve EUR1, Form A gibi "Menşe İspat Belgeleri" ile belgelendirilir. İhracatçı ülkede düzenlenen bu belgeler ithal ülkesinde verilen gümrük beyannamesi ekinde gümrüğe ibraz edilir.

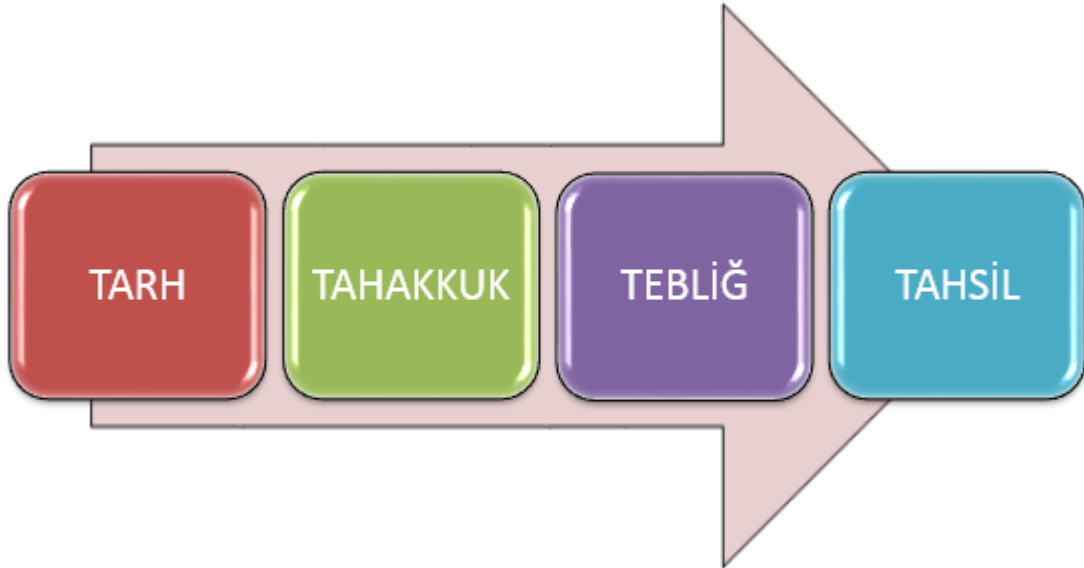
1.4.6. Gümrük Vergilerinde Vergilendirme Süreci

Vergilendirme süreci 4T kuralı olarak da bilinen 4 temel aşamadan oluşur. Bu dört temel aşama Vergi Usul Kanununda sırasıyla Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil olarak sayılmaktadır.

Vergi Usul Kanununa göre vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sonrasında vergi hesaplanır ve tebliğ edilir. Sonrasında tebliğ edilen vergi tahakkuk eder ve

tahsil aşamasına geçilir. Bu durumu ifade eden Vergi Usul Kanununun 22 inci maddesinde verginin tahakkuku “*Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Gümrük vergilerinde ise gümrükteki “tahakkuk” ile Vergi Usul Kanunundaki “tahakkuk”un farklı anlamlara gelmesi sebebiyle 4T kuralındaki aşamaların sırası değişmektedir. Gümrük Kanununun 197/1 inci maddesinde “*Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir.*” denilmektedir. Bu nedenle gümrük vergileri için tahakkuk tebliğden önce gelmektedir. Dolayısıyla gümrük vergilerinde vergilendirme aşamaları Şekil 3’teki gibi sıralanır:



Şekil 1: Gümrük vergilerinde vergilendirme aşamaları (Şahin, 2016b:240)

Gümrük vergilerinde öncelikle yükümlünün beyanı üzerine veya resen gümrük idaresinde vergi tarh edilir. Gümrük Kanununun 58/1 inci maddesinde “*Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir.*” denilmektedir. Bu beyanda eşyanın tarifesi, kıymeti ve menşei ile ilgili detaylı bilgiler yer alır.

Beyan üzerine işlem yapılıyorsa gümrük idaresinde beyan kontrol edilir. Bu kontrol bilgisayar sistemi tarafından seçilen ve renklerle adlandırılan aşağıdaki yöntemlerden birisi ile yapılabilir:⁹

Kırmızı Hat: Gümrük idaresinin belgeleri kontrol ettiği aynı zamanda eşyayı da muayene ettiği yani fiziken görüp incelediği kontrol türüdür. Bu aşamada eşya gerekli görülmesi halinde laboratuvar tahliline veya ekspertize vs. tabi tutulabilir.

Sarı Hat: Eşyanın muayene edilmediği, beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbirleriyle uygunluğunun kontrol edildiği kontrol türüdür.

Mavi Hat: Eşyanın tesliminden önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı, kontrolün gerekli görülmesi halinde eşyanın tesliminden sonra yapıldığı kontrol türüdür.

Yeşil Hat: Eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır.

Yapılan kontrol sonucunda olumlu sonuç alınması halinde gümrük beyannamesi onaylanır ve bu onayla birlikte vergiler tahakkuk eder. Vergilerin resen tarh edildiği durumlarda ise alınan tahakkuk veya ek tahakkuk kararına istinaden vergi tahakkuk eder. Tahakkuk eden vergi tebliğ edilir ve tahsilat aşamasına geçilir.

Vergiye konu eşyanın gümrük gözetiminde olduğu durumlarda eşya aynı zamanda verginin teminatı hükmünde olduğundan Gümrük Kanununun ilgili maddeleri uyarınca vergiler ödenmedikçe eşya teslim edilmez. Bu sebeple bir an önce işlemlerini tamamlamak ve eşyayı gümrükten çekmek isteyen yükümlüler vergilerini en kısa zamanda öderler.

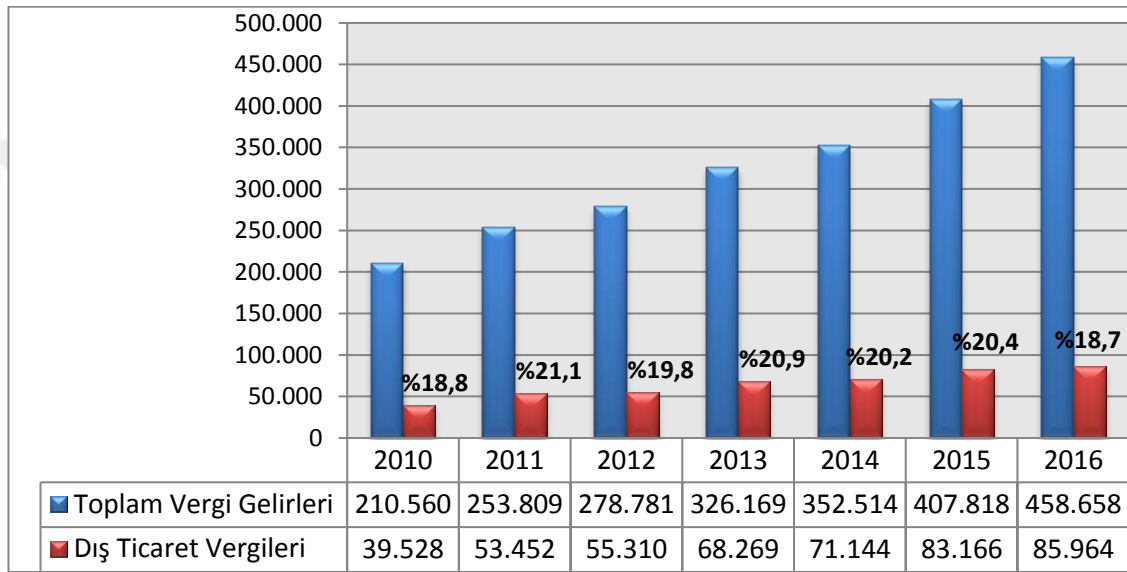
Tahsilat aşamasına gelen gümrük vergileri, kamu alacağı hükmünde olduğundan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabidir.

⁹ Bkz. Gümrük Yönetmeliği Madde 180

1.5. Gümrük Vergilerinin Türkiye Bütçesindeki Yeri

Dünya ticaretindeki serbestleşmenin getirdiği tarife indirimlerine rağmen gümrük vergileri halen devlet bütçelerinin en önemli gelir kaynaklarından birisidir. Vergilerin düşürülmesine rağmen uluslararası ticaretin çok hızlı gelişmesi vergi gelirlerinde büyük düşüş olmasının önüne geçmiştir.

Tablo 4. Türkiye’de Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Kaynak: Maliye Bakanlığı Genel Bütçe Gelir İstatistikleri

Türkiye özelinde bakıldığında, Tablo 4’te görüldüğü üzere ülkemizde uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler toplam vergi gelirleri içerisinde yaklaşık %20’lik paya sahiptir. Diğer bir ifade ile her 5 birim verginin 1 birimi gümrük vergilerinden oluşmaktadır.

Bu durum Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının personel sayıları ve bütçeleri itibariyle karşılaştırmalı olarak düşünüldüğünde çok daha anlamlı bir hale gelir. Dolayısıyla daha önce de ifade edildiği gibi gümrük vergilerinde tahsilat maliyeti çok düşüktür.

Tablo 5. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler (Bin TL)

YILLAR	Gümrük Vergileri	İthalde Alınan KDV	Diğer Dış Tic. Gelirleri	TOPLAM
2011	4.693.331	48.690.345	115.761	53.499.437
2012	5.238.101	50.005.155	117.701	55.360.957
2013	5.466.773	62.733.522	134.803	68.335.098
2014	6.588.043	64.413.736	192.298	71.194.077
2015	8.362.813	74.655.321	243.883	83.262.017
2016	9.334.210	75.256.573	393.088	84.983.871

Kaynak: 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki Cetveller

Tablo 5'te Bütçe Kanunu Eki Cetvellerde yer alan veriler esas alınarak uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin alt açılımlarına göre tahsilat istatistikleri yer almaktadır.

Tablo 6. Türkiye'de Gümrük İdarelerince Yapılan Tahsilatlar (Bin TL)

TAHSİLAT TÜRÜ	2014	2015	2016	(%) Gümrük Vergileri	(%) Tüm Vergiler
Gümrük Vergisi	4.866.990	5.648.963	6.039.407	7,11	1,32
İlave Gümrük Vergisi	407.581	2.317.951	2.432.471	2,86	0,53
İthalde Alınan KDV	65.064.137	71.298.680	69.725.393	82,10	15,20
İthalde Alınan ÖTV	3.457.597	4.019.153	4.486.755	5,28	0,98
Dampinge Karşı Vergi	238.757	311.575	404.734	0,48	0,09
Ek Mali Yükümlülük	1.196.040	127.723	156.510	0,18	0,03
İthalde Alınan KKDF	93.557	252.800	240.284	0,28	0,05
Çevre Katkı Payı	135.686	139.135	145.351	0,17	0,03
TEV (İhracat)	110.279	110.193	160.489	0,19	0,03
Toplu Konut Fonu	110.701	126.380	133.384	0,16	0,03
Tütün Fonu	88.077	92.293	69.690	0,08	0,02
Diğer	177.208	406.414	931.502	1,10	0,20
Toplam	75.946.610	84.851.260	84.925.970	100	18,7

Kaynak: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Bakanlık İstatistikleri

Tablo 6'da ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığının web sitesinde yayınlanan Bakanlık istatistikleri esas alınarak hazırlanmış Gümrük idarelerince gerçekleştirilen tahsilatların vergi türüne göre dağılımı görülmektedir.

Söz konusu tabloya göre gümrük idarelerince 2016 yılında 69.7 milyar TL'si KDV, 6 milyar TL'si Gümrük Vergisi, 2.4 milyar TL'si İlave Gümrük Vergisi ve 4,5 milyar TL'si ÖTV olmak üzere toplam 84,9 milyar TL tahsilat yapılmıştır. Bu rakamlardan da anlaşıldığı gibi gümrük idarelerinin topladığı verginin büyük kısmı, yaklaşık %82'si, ithalde alınan Katma Değer Vergisinden oluşmaktadır.

1.6. Gümrük Birliği ve Gümrük Vergileri

Türkiye ile AB arasında 1963 Ankara Anlaşmasıyla başlayan bütünleşme sürecinin bir aşaması olarak Türkiye-AB Ortaklık Konseyinin 1/95 sayılı Kararı uyarınca 1 Ocak 1996 yılında uygulanmaya başlayan Gümrük Birliği Türkiye'de gümrük teşkilatı ve gümrük vergileri açısından bir dönüm noktası olmuştur.

Şu sıralar Gümrük Birliği'nin güncellenmesine yönelik çalışmalar yapılmakta olup resmi müzakerelerin 2017 yılının ilk çeyreğinde başlaması beklenmektedir. Müzakerelere hazırlık süreci Ekonomi Bakanlığı'nın koordinasyonunda Avrupa Birliği Bakanlığı ve Dışişleri Bakanlığı ile birlikte yürütülmektedir.

İktisadi bütünleşme (economic integration) türlerinden birisi olan gümrük birliklerinde serbest ticaret bölgelerinde olduğu gibi tarifeler ve miktar kısıtlamaları gibi tarife dışı engeller kaldırılır. Bunun yanında gümrük birliklerinde serbest ticaret bölgelerinden daha ileri bir aşama olarak üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi uygulaması vardır.

Türkiye-AB gümrük birliğinde de ortak gümrük tarifesi (OGT) uygulanmaktadır. Ancak bu Gümrük Birliğinde, ortak gümrük tarifesi ifadesindeki ortaklık, tarifenin ortak belirlenmesini içermez AB'nin kendi menfaatleri doğrultusunda belirlediği gümrük tarifesinin ortak uygulanması söz konusudur. Sonuç olarak gümrük birliğiyle ticaret politikalarımız AB'ye bağlanmıştır. Fakat Türkiye karar alma mekanizmalarında temsil edilmemektedir. (Şahin, 2015b:21)

Diğer taraftan 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nın 16. Maddesi, Topluluğun tercihli gümrük rejimine uyum sağlama sorumluluğunu Türkiye'ye yüklemiştir. Bu çerçevede Türkiye AB'nin STA imzaladığı ülkelerle STA'lar imzalamış ayrıca tek taraflı taviz verilmesi esasına dayalı Genelleştirilmiş Tercihler Sistemini uygulamaya başlamıştır.

AB ticaret politikasını doğal olarak kendi menfaatleri ve ihtiyaçları doğrultusunda belirlemektedir ve Türkiye de bu politikalara uyum sağlamakla yükümlüdür. AB Türkiye'ye sormadan gümrük tarifelerini istediği gibi belirleyebilirken ve istediği ülke ile STA imzalayabilirken, Türkiye bu imkâna sahip değildir.(Şahin, 2015b:22)

Kural olarak 01.01.1996 tarihinde başlayan Türkiye'nin OGT'ye uyumu, "hassas ürün" olarak nitelendirilen otomobil, mobilya, ayakkabı gibi bazı ürünler açısından daha geç gerçekleştirilmiştir. Türkiye bu ürünlerle ilgili son gümrük vergisi indirimini 2000 yılında yapmış ve AB OGT'sine tam uyum yükümlülüğü 2001 yılı başından itibaren yerine getirilmiştir. (Bilici, 2013:100)

Bu kapsamda ithalatta uygulanacak gümrük vergisi oranlarının belirlendiği İthalat Rejim Kararı AB'nin ortak gümrük tarifesine uygun olarak hazırlanır. Ancak zannedilenin aksine Türkiye – AB Gümrük Birliği tüm dış ticaret ürünlerini kapsayan bir gümrük birliği değildir. Gümrük Birliği yalnızca sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri kapsar. Tarım ürünleri ve AKÇT ürünleri ise kapsam dışında bırakılmıştır.

İşlenmiş tarım ürünlerinde gümrük vergileri tespit edilirken, tarım payı ile sanayi payı ayrılır ve sadece sanayi payı vergi muafiyetine tabi tutulur.

AKÇT ürünlerine ilişkin düzenleme ise 1996 tarihli Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu-Türkiye Serbest Ticaret Anlaşmasında yer almaktadır. Dolayısıyla Gümrük Birliği kapsamı dışında olan bu ürünler için OGT uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır.

AB'ye uyum politikaları çerçevesinde mali sistemimizde köklü değişiklikler olmuştur. 1985 yılında KDV uygulanmaya başlamış, sonrasında farklı adlar altında alınan çeşitli vergi ve fonlar 2002 yılında ÖTV çatısı altında birleştirilmiştir.

Diğer taraftan tütün fonu, KKDF, TKF, DFİF gibi fonlar tasfiye edilmiş ancak bu fonların dayanakları olan mevzuata eklenen geçici maddeler ile tahsilatlarına devam edilmiştir. Özellikle son birkaç yılda hızla yaygınlaşan İlave Gümrük Vergisi uygulamaları ise ortak gümrük tarifesinin uygulamasından sapma anlamı taşımaktadır.

Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (Gümrük Birliği Kararı) ile 01.01.1996 tarihinden itibaren başlamak üzere tesis edilen "Gümrük Birliği" sonrasında gümrük mevzuatının usul ve esasları ise, Türkiye'nin Topluluğun gümrük işlemleriyle ilgili temel mevzuatını benimsemesini öngören bu Kararın 26 ncı maddesi hükmü gereğince; bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihte Topluluk Gümrük Kodunu oluşturan (EEC) 2913/92 sayılı ve 12 Ekim 1992 tarihli Konsey Tüzüğü ile (EEC) 2454/93 sayılı ve 2 Temmuz 1993 tarihli Komisyon Yönetmeliği esas alınarak hazırlanan ve 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile belirlenmiştir. (Ardıç, 2011:8)

2. BÖLÜM

VERGİ UYUMU: KAVRAMLAR, MODELLER VE UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. Vergi Uyumunun Tanımı, Kapsamı, Önemi ve Ölçülmesi

“Vergi uyumu” (tax compliance) kavram olarak temelde yükümlülerin vergiyi ödemek ve vergiyle ilgili diğer yükümlülüklerini yerine getirmek konusundaki uyumluluklarını ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu durumun tersini ifade eden “vergi uyumsuzluğu”nda (tax non-compliance) ise vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi söz konusudur.

Uluslararası Para Fonu vergi uyumunu “Vergi sisteminde yürürlüğe konulan yasal yükümlülüklerin karşılanması” olarak tanımlamıştır. (IMF, 2015:7)

OECD tarafından yayınlanan bir raporda ise vergi uyumunun şu unsurlardan oluştuğu ifade edilmiştir:

- Vergi yükümlülüğü amacıyla kaydolmak
- Vergi beyannamelerinin kanunların öngördüğü süreler içerisinde verilmesi
- Vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde beyan edilmesi
- Vergilerin kanunların öngördüğü süreler içerisinde ödenmesi. (OECD, 2008:9)

Yukarıda sayılan unsurların tam olarak yerine getirilmemesi sonucunda “vergi kaçığı” (tax evasion) ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçırma kanunlara aykırı hareket etmek suretiyle ödenmesi gereken vergilerin ödenmemesini ifade eder. Bu açıdan vergi kaçırma kasıtlı bir fiil olabileceği gibi bilgisizlik, yanlış anlama ve dalgınlık gibi sebeplerle de ortaya çıkabilir

James ve Alley’e (2002:32) göre ise vergi uyumu “bireylerin herhangi bir zorlayıcı faaliyet uygulanmaksızın vergi yasasının hem ruhu hem metni ile uyum içinde hareket etme konusunda istekliliklerini” ifade etmektedir.

Bu tanım yasaların ruhu ile de uyum içinde hareket etmeyi kapsadığından IMF'in ve OECD'nin tanımlamalarından daha kapsamlıdır. Ancak yükümlülerin yasaların metnine uygun, ruhuna aykırı hareket etmesi bir suç teşkil etmez ve bu durum yükümlülerin değil yasa koyucunun sorumluluğundadır. Dolayısıyla yükümlülerin yasaların metnine uygun fakat ruhuna aykırı hareket etmesi sonucunda ortaya çıkan vergiden kaçınma (tax avoidance) fiili de vergi uyumsuzluğu olarak değerlendirilmemelidir.

2.1.1. Gönüllü Uyum ve Zorunlu Uyum Kavramları

Vergi uyumu kavramı bazı kaynaklarda gönüllü vergi uyumu (voluntary tax compliance) olarak da geçmektedir. Gönüllü vergi uyumu herhangi bir zorlayıcı faaliyet uygulanmaksızın yükümlülerin gönüllü olarak vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmelerini ifade etmektedir.

Diğer taraftan gönüllü olarak uyum sağlamayan yükümlüler denetimlerle tespit edilmek ve gerekirse ceza uygulanmak suretiyle vergi idaresi tarafından zor kullanılarak uyumlu hale getirilebilir. Bu açıdan vergi uyumu kavramı gönüllü uyum (voluntary compliance) ve zorunlu uyum (enforced compliance) olarak iki başlık altında incelenebilir.

Bu ayrım bir vergi idaresi açısından oldukça yerindedir, çünkü zorunlu uyumun genellikle yüksek olan bir maliyeti vardır. Bu kapsamda bütün vergi idareleri esas amaç ve hedeflerine ulaşmak için genel gönüllü uyum seviyesini artırmayı ve zorunlu uyuma daha az bel bağlamayı hedeflemelidir. (OECD, 2008:9)

2.1.2. Vergi Uyumunun Önemi

İdeal bir dünyada bütün yükümlülerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirdikleri düşünülebilir. Ancak gerçekte vergi, vergi ödeyenlerin gelir, servet ve harcamalarının azalması sonucunu doğurduğundan

bir yük olarak görülür. Bu durum da vergi bilinci düşük olan yükümlülerin vergi ödememek için çeşitli yollara başvurmasına yol açmaktadır.

Yükümlülerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmelerini ifade eden vergi uyumu kavramının önemi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Vergi gelirlerinin artırılması ve mevcut vergi potansiyelinin iyi bir şekilde değerlendirilebilmesi ancak yüksek bir uyum düzeyinin sağlanması ile mümkün olabilir.

Vergi uyumsuzlukları ise gelirleri baltalarken bir yandan da rekabeti bozarak piyasa sisteminin düzgün işlemesine engel olur. Vergi kaçırıcılardan alınamayan vergilerin telafi edilebilmesi için uygulanan yüksek vergi oranları ve yürürlüğe konan yeni vergiler uyumlu yükümlülerin vergi yükünü artırmaktadır.

Ayrıca vergi kaçaklarının yüksek olması, adalet ve güven duygusunu zayıflatarak, vergi kaçırmanın yaygın olduğu herkesin vergi kaçırdığı algısını besleyerek vergi kaçırıcıların sayısının daha da artmasına sebep olarak bir kısır döngü oluşturur.

Bu sebeple vergi uyumu kavramı tüm vergi idareleri için üzerinde en çok durulan konulardan birisi haline gelmiştir. Aynı zamanda vergi uyumu seviyesinin artırılması gelir idareleri için en temel bir hedef durumundadır, idarelerin performansının ölçülmesinde önemli bir performans göstergesi olarak görülmektedir.

Vergi uyumsuzlukları sonucu ortaya çıkan vergi boşluğunun ve bileşenlerinin anlaşılması yasama ve yürütmeden sorumlu devlet birimlerinin vergi politikası ve vergi yönetimi için tahsis edilecek kaynakların belirlenmesinde daha doğru karar almalarını sağlar. (OECD, 2015:75)

Vergi uyumunun önündeki engellerin tespiti ve vergi uyumunun artırılması için uygulanacak politikaların doğru seçilebilmesi için ise vergi uyumunun ölçülmesi gerekmektedir. Diğer taraftan hükümet politikalarının, vergi sistemine yönelik yeni düzenlemelerin ve vergi uyumunu artırmak için uygulanan stratejilerin vergi uyumu üzerindeki etkilerini takip edebilmek açısından da vergi uyumunun düzenli olarak ölçülmesi önem taşır.

2.1.3. Vergi Uyumunun Ölçülmesi

Vergi kaçırma yasadışı bir faaliyettir ve vergi kaçırdığı tespit edilen bireylere uygulanan parasal ve diğer cezalar sebebiyle, söz konusu bireyler yaptıkları aldattıcı işlemleri gizlemek için güçlü bir dürtü ile hareket ederler. (Alm, 2012:2)

Sonuç olarak uyumsuzlukların tespiti zordur dolayısıyla vergi uyumuna dair sağlıklı veriler elde edilemediğinden vergi uyumunun tam olarak ölçülmesi de mümkün değildir. Ancak uygulanacak politikaların vergi doğru seçilmesi açısından uyum seviyesinin olabildiğince doğru tespit edilmesi gerekir.

Diğer taraftan kıt kaynakların en etkin şekilde kullanılmasını sağlamak için vergi türüne, uyumsuzluk türüne, farklı sosyal ve demografik yapıdaki vergi yükümlülerine, farklı sektörler ve bölgelere göre mümkün olduğunca detaylı hesaplamalar yapılarak vergi uyumunun düşük olduğu riskli alanların belirlenmesi, bu risklerin derecelendirilmesi ve öncelikler belirlenerek vergi uyumsuzluklarının ortadan kaldırılmasına yönelik stratejilerin geliştirilmesi gerekir.

Vergi uyumunun ölçülmesinde farklı yöntemler kullanılabilir. Laboratuvar ve saha deneyleri ile vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin belirlenmesi için yapılmış pek çok çalışma bulunmaktadır. (OECD, 2001:10) Bununla birlikte denetimlerle, anket çalışmalarıyla ve vergi afları sonucunda elde edilen verilerle vergi uyumunun ölçülmesi mümkündür. Bu yöntemler doğrudan (direct) ölçüm yöntemleri olarak adlandırılabilir. (Alm, 2012:3)

Dolaylı (indirect) ölçüm yöntemlerinde ise vergi kaçığı doğrudan ölçülmez ancak ölçülebilen çeşitli göstergelerden yola çıkılarak vergi kaçırma tutumuna ilişkin bilgi edinilir.

Bu yaklaşımın birisi vergi uyumunun birtakım “boşluk” hesabı ile dolaylı olarak tahmin edilmesine dayanır. Beyan edilen gelir ile milli gelir hesaplarındaki gelir arasındaki boşluk, milli gelir hesaplarındaki gelir ve harcamalar arasındaki boşluk veya resmi ve fiili işgücü arasındaki boşluk gibi. Diğer bir dolaylı yaklaşım vergi kaçığı izlerini parasal işlemlerde arar. Bu yaklaşım gerçek ekonomik aktivite

seviyesinin para ile dolaşım hızı arasındaki ilişkiye dayanan Fisher denklemi ile tahmin edilebileceği varsayımına dayanır. Tahmin edilen ekonomik aktivite seviyesi ile resmi milli hesaplardaki seviye arasındaki boşluk “kayıtdışı ekonomi” olarak adlandırılan ekonominin ölçüsünü verir, bu ölçü de vergi kaçığının miktarını tahmin etmekte kullanılabilir. Daha yaygın kullanılan bir diğer yöntem ise para talebi yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda para talebi, geleneksel faktörlerin (gelir, faiz oranı gibi) bir fonksiyonu olarak ve ayrıca bireyleri vergi kaçırma aktivitelerinde bulunmaları konusunda motive ettiği farz edilen faktörlerin (doğrudan ve dolaylı vergi yükü, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi) bir fonksiyonu olarak hesaplanır. Para talebindeki herhangi bir fazlalık veya belli değişkenlerle açıklanamayan miktar kayıtdışı ekonomi ve sonrasında vergi kaçığının boyutuna dayandırılır. Bir diğer dolaylı yaklaşım ise elektrik tüketimi gibi bazı fiziksel girdiler ile gerçek ekonomik aktivite arasında sabit bir ilişki olduğu varsayımına dayanır. Resmi veriler ve fiziksel girdilerle öngörülen gerçek ekonomik aktivite arasındaki boşluk ile vergi kaçığının tahmin edilmesi mümkündür. (Alm, 2012:4)

Bu sayılanlar dışında da dolaylı ölçüme dayanan farklı yöntemler kullanılabilir. Özgün bir örnek olarak uzaydan aydınlık seviyesinin ölçülmesi ile de gerçek ekonomik aktivite seviyesi öngörülebilir. (Alm, 2012:6)

Tüm bu sayılan yöntemler büyük belirsizlikler içerirler ve pek çok yönden eleştirilebilir durumdadırlar. Bununla birlikte tam doğru olarak tespit edilmesi mümkün olmasa bile vergi boşluğu kavramı ile vergi uyumu seviyesini kabaca tahmin etmek ve vergi uyumuna dair önemli bilgiler edinmek mümkün olabilmektedir.

2.1.4. Vergi Boşluğu (Tax Gap) Yaklaşımı

Vergi uyumu seviyesini ifade etmekte kullanılan bir diğer kavram “Vergi Boşluğu” kavramıdır. ABD Dâhili Gelir Dairesi (IRS) vergi boşluğunu en basit şekilde “Yükümlülerin belirtilen zamanda ödemesi gereken vergi ve fiilen ödedikleri vergi arasındaki fark” olarak tanımlamıştır.

Bununla birlikte IRS vergi boşluğunu brüt ve net vergi boşluğu olarak da ayırma tabi tutmaktadır. Buna göre brüt vergi boşluğu (gross tax gap) ilgili vergi yılındaki gerçek vergi yükümlülüğü ve zamanında ödenen miktar arasındaki farktır ve şu bileşenlerden oluşur:

- Beyan etmeme (Nonfiling)
- Düşük beyan etme (Underreporting)
- Az ödeme veya ödememe (Underpayment)

Net vergi boşluğu (net tax gap) ise brüt vergi boşluğunun zorlayıcı işlemler veya geç ödeme ile telafi edilemeyen bölümünü ifade etmektedir.¹⁰

Dolayısıyla vergi boşluğunun düşük olması yüksek vergi uyumuna karşılık gelmektedir. Vergi boşluğu vergi uyumsuzluğunun büyüklüğüne dair kabaca bir tahmin niteliğindedir ve ilgililere önemli bilgiler sağlayarak vergi uyumsuzluğuna neden olan sebeplerin anlaşılmasında yardımcı olur.

Ancak vergi boşluğu yaklaşımı yalnızca ödenen vergi miktarı ile ilgilendiğinden vergi ile ilgili diğer sorumlulukları tam olarak kapsamaz. Ayrıca vergi ödenmemesi gerektiği halde ödeme yapılması veya ödenmesi gerekenden daha fazla vergi ödenmesi gibi bazı durumlar da aslında vergi uyumsuzluğu oluşturmasına rağmen fazla ödenen vergi, vergi boşluğunu azalttığı için uyum seviyesi gerçekte olduğundan daha yüksek görünebilir.

Vergi boşluğunun hesaplanmasında temelde iki farklı yaklaşım bulunmaktadır:

Aşağıdan yukarıya (Bottom up) yaklaşımı, denetim sonuçları veya diğer operasyonel bilgilerin brütleştirilmesine dayanır. Bu yaklaşım uyumsuzluğa yönelik tüm alanları ortaya çıkarmaya yönelik veya problemlili olduğu bilinen kesime yönelik rastgele denetimleri kapsar. Rastgele denetimler maliyetlidir ancak uyumsuzluğun doğasına dair doğrudan bilgi sağlar.

Yukardan aşağıya (Top down) yaklaşımı, vergi tabanının belirlenmesi ve tam uyum düzeyindeki gelirin öngörülmesinde milli hesapları veya belki başka verileri

¹⁰ <https://www.irs.gov/uac/irs-the-tax-gap> (Erişim: 17.10.2016)

kullanmaya ve hesaplanan bu değerden fiili tahsilatlar düşülerek uyum boşluğuna ulaşmaya dayanır. Bu yaklaşımın avantajı elde hazır bulunan verilerin kullanılmasıdır ancak yaklaşımın hassasiyeti bu verilerin doğruluğuna bağlıdır ve uyumun nasıl artırılabilceğine dair bir miktar anlayış sağlar. (IMF 2015:10)

Genellikle KDV ve tüketim vergileri için vergi boşluğu 'top-down' yaklaşımıyla, tüketim harcamaları verisini vergi gelirleri ile karşılaştırarak hesaplanmaktadır. Diğer pek çok bileşen için ise 'bottom-up' yaklaşımı kullanılmaktadır. (HMRC, 2015:13)

2.2. Vergi Uyumunu Kavramını Açıklamaya Yönelik Modeller

Vergi uyumunu açıklamaya yönelik ilk çalışmalar klasik ekonomik model olarak ifade edilen bireylerin vergiyle ilgili kararları rasyonel olarak, salt ekonomik kâr-zarar hesaplarıyla fayda maksimizasyonuna dayanarak aldıkları düşüncesine dayanan çalışmalardır.

2.2.1. Allingham-Sandmo Modeli

İlk defa Becker'in (1968) suç ekonomisi modelini vergi kaçırılmaya adapte eden Allingham ve Sandmo (1972) tarafından ortaya konulan bu modele göre vergi kaçırma veya vergiye uyum sağlama davranışı yalnızca vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı gibi ekonomik faktörlerin bir fonksiyonu olarak belirlenir ve bireyler vergi kaçırmanın faydaları maliyetinden fazla olduğunda vergi kaçırırlar

Bu sebeple model aynı zamanda caydırma modeli (deterrence model) veya beklenen fayda teorisi (expected utility theory) olarak da adlandırılmaktadır.

Caydırıcı modelin gerçek hayatla uyuşmadığı, bireylerin vergi uyumu davranışlarını açıklamaktan uzak olduğu görüldü. Zira vergi denetimleri ve cezalar düşük oranlarda olduğu halde insanların çoğu yine de vergilerini düzenli olarak ödüyorlardı.

Ayrıca bu konuda yapılan deneysel çalışmalar bazı kişilerin denetleme oranı sıfır olduğu durumlarda bile gelirlerini doğru olarak beyan ettiklerini göstermiştir. (Webley vd., 1991)

Caydırma modeli ahlaki değerler, sosyal normlar, adalet gibi faktörleri dikkate almamaktadır. Ekonomik faktörlerin (denetleme oranı, ceza oranı gibi) mükellef tarafından tam olarak bilindiği varsayılmıştır. Aslında gerçek hayatta mükelleflerin faaliyet gösterdikleri alanda ve elde ettikleri gelir düzeyinde denetleme oranlarını tahmin etmeleri güçtür. Mükelleflerin yaptıkları eylemlerin hangi tür vergi suçunu oluşturduğu ve ne miktarlarda cezalandırılacağını bilmeleri için mali bilgilerinin yüksek düzeyde olması gerekir. (Saruç, 2015:24)

Ortaya çıkan bu eksiklikler sebebiyle zamanla caydırıcı modelde Cowell (1990), Andreoni, Erard ve Feinstein (1998), Slemrod ve Yitzhaki (2002), Sandmo (2005), Slemrod (2007) ve Torgler (2007) tarafından bazı eklemeler yapılmıştır.

2.2.2. Ahlaki Duygular Modeli

Bireylerin vergiye ilişkin kararlarını salt ekonomik kâr-zarar hesaplarıyla fayda maksimizasyonuna dayanarak aldıkları düşüncesine dayanan caydırıcı modelin vergi uyumu davranışını açıklamakta yetersiz kalması sonucunda tutumsal model (attitudinal model) olarak da bilinen ahlaki duygular modeli (theory of moral sentiments) ortaya çıkmıştır.

Ahlaki duygular modeline göre vergi uyumu davranışı denetim ve cezaların yanında sosyal ve psikolojik faktörlerin de katkısı ile belirlenir. Çünkü vergi uyumu davranışı insani bir davranıştır. Dolayısıyla vergi uyumu davranışı bireylerin sosyal ve psikolojik durumlarından etkilenir. Bireyler toplumlarda farklı normlara sahip farklı sosyal gruplara bağlıdır ve farklı psikolojik yapıdadırlar. Bu çerçevede vergi ahlakı yüksek olan bireylerin vergi uyumu da daha yüksek olur.

Torgler (2007) vergi ahlakını “vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon” olarak tanımlanmaktadır. Bu içsel motivasyona sahip olan bireyler dıştan bir zorlama olmasa bile vergilerini gönüllü olarak ödeme eğilimindedirler.

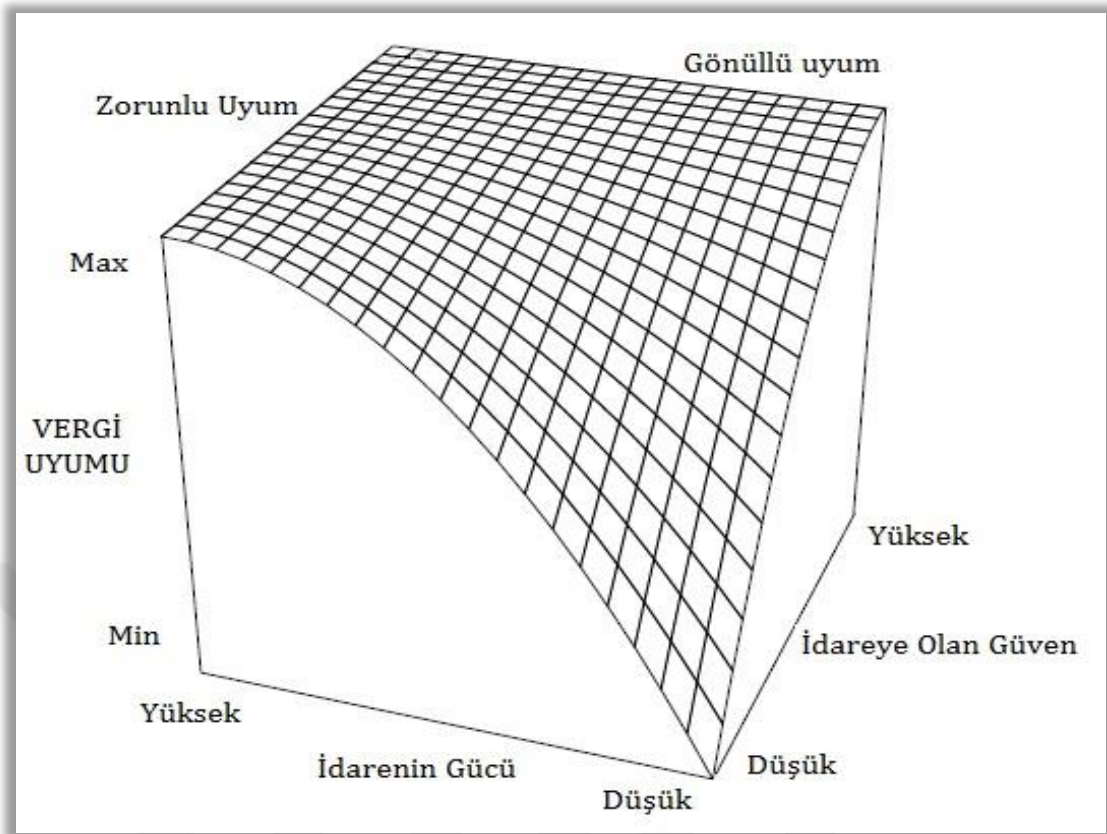
Sosyal ve psikolojik faktörlerin vergi uyumu araştırmalarında ön plana çıkması 1950'lerin sonunda Günter Schmölders'in (1959) bu konudaki öncü alışması "Mali Psikoloji"yi kamu maliyesinin yeni bir dalı olarak ortaya koyması ile olmuştur. Schmölders bireylerin "vergi anlayışı"nı bir araştırma konusu olarak ele almayı önerdi. Bu vergi anlayışı sosyal norm konseptine benzer şekilde geniş çapta bağlı olunan ulusun, mesleğin veya sosyal sınıfın vergi anlayışına dayanmaktadır. 1970 ve 1980'ler pek çoğu vergi uyumun belirleyicileri olarak sosyal normlara benzer yapıları esas alan çeşitli psikolojik vergi uyumu modellerinin geliştirildiği yıllar oldu. (Onu ve Oats, 2014:4) Özellikle son yıllarda vergi uyumuna etkisi olan sosyal, demografik ve psikolojik faktörler üzerinde çok sayıda çalışma yapılmıştır.

2.2.3. Kaygan Yamaç Modeli

Vergi uyumu davranışını vergilemenin ekonomik psikolojisini dikkate alarak açıklamaya çalışan yakın zamanda ortaya konulmuş bir model de Kirchler, Hoelzl ve Wahl'ın (2008) Kaygan Yamaç Modelidir (Slippery Slope Framework). Bu modele göre idareye olan güven (trust in authorities), idarenin gücü (power of authorities) ve bu iki etkenin karşılıklı etkileşimleri vergi uyumunun temel belirleyicileridir.

şekil 2 grafiksel olarak İdareye Olan Güven, İdarenin Gücü ve Vergi Uyumu eksenlerinden oluşan üç boyutlu kaygan yamaç modelini göstermektedir.

Burada idarenin gücü vergi memurlarının vergi kaçağını tespit etme potansiyellerine dair yükümlülerin algısını ifade etmektedir. İdarenin gücü büyük oranda vergi mevzuatı ve vergi idaresine ayrılan bütçe ile ilişkilidir. İdarenin gücü aynı zamanda hatalı davranışların idareye bildirilmesi gibi halk tarafından gelen desteğe de bağlıdır. Ayrıca burada gücün yükümlüler üzerinde yarattığı algıya odaklanıldığından yükümlülerin sahip olduğu bilgi ve davranış seviyesi de bu boyutu etkiler. İdareye olan güven ile ise bireylerin ve sosyal grupların vergi idaresinin hayırsever ve kamu yararına faydalı olarak çalıştığı yönündeki genel kanaat kastedilmektedir. (Kirchler vd., 2008:212)



Şekil 2: Kaygan Yamaç Modeli (Kirchler vd., 2008:212)

Bu modele göre vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki ilişki kaygan bir yamacın kıyısında gerçekleşmektedir. Vergi uyumu seviyesi idarenin gücünün artırılmasına bağlı olarak zorunlu uyum sağlanması veya idareye olan güvenin artırılması ile gönüllü uyum sağlanması sayesinde yükseltilebilir. Ters bir durumda ise yükümlüyü vergi kaçırmaya itecek kaygan yamaca düşme tehlikesi ortaya çıkar.

Ancak güç ve güven boyutlarından birinde meydana gelen değişim diğeri üzerinde farklı sonuçların oluşmasına neden olabilir. Örneğin, idarenin denetimleri sıklaştırması veya yaptırımları daha ciddi bir şekilde uygulamaya başlaması uyumlu yükümlülere idarenin kendilerine güvenmediği yönünde bir sinyal vererek, yükümlülerin uyumlu davranma konusundaki isteklerini olumsuz olarak etkileyebileceği gibi, idarenin vergi kaçırmaya karşı almış olduğu bir tavır olarak algılanması suretiyle idare ile işbirliğine de vurgu yapabilir. (Korgler vd., 2013)

Görüldüğü gibi yüksek vergi uyumu sağlanması için güç ve güvenin kombinasyonu çok önemlidir. İdarenin gücündeki ve/veya idareye olan güvendedeki düşüş kaygan yamaca düşmeye sebep olabilir. Başlangıçta toplam vergi uyumu bir miktar düşerken, belirli bir güç ve güven seviyesinin altına düştüğünde vergi uyumu da sert bir şekilde dibe vurabilir. (Prinz vd., 2013:2)

2.3. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Gelir idarelerinin en temel hedeflerinden olan vergi uyumunun artırılması hedefine ulaşılabilmesi için öncelikle vergi uyumunu etkileyen faktörlerin ortaya konulması gerekmektedir. Bu sayede vergi uyumunun önündeki engellerin kaldırılmasına yönelik bir yol haritası çıkarılarak vergi uyumunun artırılması sağlanabilir.

Vergi uyumunu etkileyen faktörler genellikle ekonomik ve ekonomik olmayan faktörler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

OECD tarafından yayımlanan bir bilgi notunda yükümlülerin vergi uyumu konusundaki davranışlarını etkileyen faktörler Caydırıcılık (Deterrence), Kişisel ve sosyal normlar (Personal and Social Norms), Uyumlu veya uyumsuz olma yönünde karşılaşılan fırsatlar (Opportunity), Adalet (Fairness), Ekonomik faktörler (Economic factors) olarak beş ana başlık altında toplanmış, ayrıca bu faktörlerin birbirleri ile etkileşiminin de (Interactions) dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. (OECD, 2010:6)

Aslında vergi uyumunu etkileyen faktörler verginin ödenmemesi yönünde baskı oluşturan vergi yükü ve verginin ödenmesi yönünde baskı oluşturan vergi ahlakı ve caydırıcı tedbirler olarak üç ana başlık altında incelenebilir.

Vergi ahlakı bir iç motivasyon, caydırıcı tedbirler ise dış motivasyon sağlayarak vergi uyum davranışını destekler. Dolayısıyla en yüksek uyum seviyeleri hem iç hem dış motivasyon bir araya geldiğinde ortaya çıkar. (EC, 2010:22)

Bu çalışmada ise vergi uyumunu etkileyen faktörler birbirleriyle ilişkili olmalarına rağmen inceleme kolaylığı sağlanması açısından aşağıdaki beş başlık altında ele alınmıştır:

- Vergi Yüğü (Tax burden)
- Vergi Uyum Maliyetleri (Tax compliance costs)
- Kişisel ve Sosyal Normlar (Personal and social norms)
- Devlet Yönetimine Duyulan Güven (Trust to the government)
- Caydırıcı Tedbirler (Deterrent measures)

2.3.1. Vergi Yüğü

Devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı vergilerle özel sektörden kamuya kaynak aktarımı gerçekleşirken, doğal olarak vergi ödeyenler üzerinde bir yük oluşur. Bu yükün yükümlülerin taşıyabileceği makul seviyelerde olması vergi uyumunun sağlanması açısından son derece önemlidir. Vergi sistemi yasalara uygun olarak iş yapmak isteyen dürüst bireyler için para kazanmayı imkânsız hale getirirse vergi kaçakları kaçınılmaz olur.

Anayasamızın Vergi ödevi başlıklı 73 üncü maddesine göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*”

Kamu maliyesi açısından bir ülkede elde edilen vergi gelirleri toplamının GSYH'ya oranlanması ile bulunan değer o ülkedeki vergi yükü olarak kabul edilir. Ekonomideki mevcut kaynakların ne kadarının vergi olarak kamuya aktarıldığını ifade eden vergi yükü kavramı ülkelerin mali, ekonomik yapılarının değerlendirilmesinde göz önüne alınan en önemli göstergelerden birisidir.

Burada söz konusu olan vergi yükü ise yükümlünün üzerindeki bireysel vergi yüküdür. Vergi yükü kavramsal olarak belirli bir dönemde sahip olunan ödeme gücünün vergiye ayrılan kısmını ifade eder.

$$\text{Vergi Yüğü} = \frac{\text{Ödenmesi gereken vergi}}{\text{Ödeme gücü}}$$

Görüldüğü gibi vergi yükü bireylerin ödeme güçleri yani gelir ve servetleri arttıkça düşer, ödenmesi gereken verginin düşmesi de vergi yükünü azaltır. Diğer taraftan bireyler psikolojik yapılarına bağlı olarak bu yükü farklı hissedebilirler. Dolayısıyla vergi uyumu konusunda asıl belirleyici olan bu yükün nasıl algılandığını ifade eden sübjektif vergi yüküdür. Sübjektif vergi yükü kişinin kendi içyapısıyla beraber, kendi vergi yükünü diğer bireylerin vergi yükü ile karşılaştırması sonucu oluşan adalet algısıyla da ilişkilidir.

Ödenmesi gereken vergi, verginin konusuna girip girmeme, matrahın belirlenmesi ve vergi oranları gibi vergileme unsurlarına bağlı olarak belirlenmektedir.

Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçırmaı teşvik eden en önemli etkenlerden birisidir. İyi bir vergi sistemi vergi oranlarının düşük olduğu ancak vergi tabanının geniş olduğu vergi sistemidir. Bu açıdan vergi oranlarının vergi kaçırmaı çok cazip hale getirmeyecek seviyelerde belirlenmesi gönüllü vergi uyumu sağlama noktasında ilk dikkate alınacak konu olmalıdır.

Ayrıca vergi yükü bireylerin ödeme gücü ile de doğrudan ilişkili olduğundan toplumun genel refah seviyesinin artırılması ve gelir dağılımı adaletsizliklerinin giderilmesi bireylerin ödeme gücünü artırarak vergi uyumuna katkıda bulunur.

Kayıtdışı vergi yükünün dar bir toplum kesimi üzerinde yoğunlaşmasına sebep olur ve haksız rekabet ortaya çıkararak gelir dağılımını bozar. Kayıtdışılığın yüksek olduğu ortamda vergi ödeyerek iş yapmak imkânsız hale gelebilir. Dolayısıyla kayıtdışı ekonomi ile mücadele vergi uyumu açısından büyük önem taşımaktadır.

2.3.2. Vergi Uyum Maliyetleri

Vergi uyum maliyetlerinin en yaygın kullanılan tanımlarından birisi Sandford (1995)'un yaptığı tanımdır. Bu tanıma göre vergi uyum maliyetleri "Yükümlülerin, vergi kanunları ve gelir idarelerinin kendilerine yükledikleri zorunlulukları

karşılımları sürecinde ortaya çıkan. Verginin kendisini içermeyen ve vergi ortadan kalktığında kendiliğinden ortadan kalkacak olan maliyetlerdir.”

Bireylerin katlandıkları gerçek vergi yükü aslında şekil 3’de görüldüğü gibi verginin kendisinin sebep olduğu maliyet yanında bireylerin vergiye uyum sağlama faaliyetleri sonucunda oluşan vergi uyum maliyetlerini de içerir. Bununla birlikte vergi uyum maliyetleri konusu kapsamı sebebiyle ayrı bir başlık olarak ele alınmıştır.



Şekil 3: Gerçek vergi yükünün bileşenleri

Dolayısıyla vergi uyum maliyetleri de gerçek vergi yükünün bir bileşenidir. Bu maliyetler ekonomik olabileceği gibi genel olarak ihmal edilen psikolojik maliyetler de olabilir.

Ekonomik vergi uyum maliyetleri bireylerin vergi mevzuatına uyum için harcadıkları zaman, bunun için varsa istihdam edilen personele ödenen ücretler, dışardan alınan muhasebecilik, danışmanlık, avukatlık vs. hizmetleri için yapılan harcamalar ve parasal diğer maliyetlerden oluşur.

Parasal diğer maliyetler ise vergi uyumu kaynaklı giderlerden oluşur. Bunlar belgelerin (fatura, makbuz vs.) yazdırılması, fiziksel depolama masrafları, bilgi

teknolojileri masrafları, eğitim masrafları, ulaşım masrafları ve diğer masraflardır (UN, CIAT, 2014:33)

Psikolojik maliyetler yükümlülerin vergi ile ilgili konularla ilgilenirken yaşadıkları kaygı ve stres gibi zihinsel ve duygusal maliyetlerdir. Bu maliyetler doğrudan parasal bir harcama oluşturmaz. Bu sebeple ölçülmeleri çok zordur ancak yine de uyum maliyetleri düşünülürken dikkate alınmalıdır. (Lopes, Martins, 2013:53)

Sandford (1973) vergi uyum maliyetlerinden vergilemenin gizli maliyetleri olarak bahsetmiştir. Çünkü bu maliyetler uzun zaman gizli kalmış ve aslında vergi uyum maliyetlerinin göz ardı edilebilecek derecede önemsiz olduğu düşünülmüştür. Ancak vergi uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik yapılmış çalışmalar bu maliyetlerin aslında çok büyük rakamlara ulaşabildiğini göstermiştir. Vergi sisteminin yapısına ve yükümlünün durumuna bağlı olarak bazı durumlarda vergi uyum maliyetleri öyle yüksek rakamlara çıkar ki verginin kendisinin sebep olduğu yük kadar hatta daha fazla uyum maliyeti olan durumlarla karşılaşılabılır.

Vergi uyum maliyetlerinin düşük olduğu bir vergi sistemi genel olarak daha verimli işleyen bir vergi sistemi olarak görülmektedir. Musgrave ve Musgrave (1989) iyi bir vergi sisteminin kriterlerini sayarken “Yönetim ve uyum maliyetlerinin mümkün olduğunca düşük olması” kriterini de saymaktadır.

Vergi uyum maliyetlerinin yüksek olması ise vergi uyumunu azaltan başlıca faktörlerdendir. Yüksek uyum maliyetleri sistem dışı kalmayı veya en azından sistemin açıklarından faydalanarak vergiden kaçınmayı ve/veya vergi kaçırma teşvik eden bir unsurdur. Özellikle vergi uyum maliyetlerinden göreceli olarak daha fazla etkilenen küçük işletmeler için sisteme adaptasyon zorlaşır, kayıtdışılık artar. Vergi uyum maliyetlerinin yüksek olması gönüllü vergi uyumunu azalttığı gibi aynı zamanda kaynak israfına sebep olan ve uluslararası rekabet gücünü düşüren bir unsurdur. Bu nedenle bu maliyetlerin doğru tespit edilmesi ve maliyetleri düşürmeye yönelik politikaların izlenmesi önem taşımaktadır.

Vergi uyum maliyetlerini azaltmak için yapılabilecekler iki başlık altında incelenebilir:

- 1) Kuralların sadeleştirilmesi (Simplification of rules)
- 2) Sistemin kolaylaştırılması (System Facilitation)

2.3.2.1. Kuralların Sadeleştirilmesi

Vergi uyum maliyetlerini oluşturan temel etken vergi mevzuatının karmaşıklığıdır. Ülkemiz açısından düşündüğümüzde vergi sisteminin çok karmaşık olduğu, sıradan bireylerin muhasebeci, müşavir, danışman vs. yardımı almadan vergi kanunlarını kendisi okuyup anlayarak yükümlülüklerini yerine getirmesinin pek mümkün olmadığı görülür.

Vergi sayısının fazlalığı, vergi mevzuatının geniş tutulması, muafiyet ve istisnaların çokluğu gibi detaylı düzenlemeler vergi sistemini içinden çıkılmaz hale getirmektedir. Genellikle vergilemede adaleti sağlamak ve gelir dengesizliklerini azaltmak amacıyla yapıldığı öne sürülen detaylı düzenlemelerin büyük bölümü aslında bu amaçlara hizmet etmemektedir. Gerçekten vergilemede adaleti ve gelir dengesizliklerini azaltma amacına hizmet eden düzenlemelerin büyük kısmında ise ortaya çıkan yüksek maliyet sebebiyle faydadan çok zarar meydana gelmektedir.

Diğer taraftan karmaşık vergi mevzuatı vergi idaresi açısından da çok büyük problemler ve maliyetler demektir. Mevzuat karmaşıklaştıkça vergi idaresinin sistemi uygulaması ve denetlemesi zorlaşır. Yükümlülerin hata olasılığı artarken vergi idaresinin de hata yapma ve yükümlülerin hatalarını gözden kaçırma olasılığı artar.

Ayrıca vergi mevzuatının karmaşıklığı çelişkili hükümleri ve belirsizliklerin artmasını doğurur. Mevzuattaki çelişkili hükümler ve belirsizlikler ise farklı anlayış ve yorumları beraberinde getirir. Bu durum bir yandan farklı yükümlüler ve farklı vergi idareleri arasında uygulama farklılıklarına yol açarken bir yandan da yükümlülerle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların katlanarak artmasına sebep olur. Bu durum da vergi idaresinin ve yargı oranlarının iş yükünü artırır, vergi tahsilatlarını sekteye uğratır.

Uyum maliyetlerinin düşürülmesi açısından vergi mevzuatının sade ve belirli olmasının yanında, mevzuatın sık sık değişiklik yapılmayacak şekilde istikrarlı olmasının da sağlanması gerekir. Karmaşıklık ve yapılan sürekli değişiklikler uyum maliyetlerini artırmanın yanında vergi ve dolayısıyla maliyet planlaması yapmayı zorlaştırarak yükümlülerin geleceğe yönelik alacakları ekonomik kararlardaki belirsizlikleri artırır.

Vergi mevzuatının karmaşık olması sonucu oluşan belirsizlik dürüst yükümlülerin hata sonucu fazla vergi ödemelerine sebep olabilir. Ayrıca belirsizlikler sebebiyle kasıtsız hata yapan yükümlüler ile kötü niyetli vergi kaçakçıları arasında ayırım yapmak zorlaşacağından caydırıcı tedbirlerin uygulanması zorlaşır. Vergi mevzuatının sade, anlaşılır, belirgin ve istikrarlı olması sayesinde dürüst yükümlülerin hata yapma olasılığı azalacağından vergi kaçaklarının kaynağı yalnızca kötü niyetli yükümlüler olur, bu sayede kaçakçılara karşı sert caydırıcı tedbirler alınarak vergi uyumu artırılabilir.

2.3.2.2. Sistemin Kolaylaştırılması

Vergi mevzuatının mümkün olduğunca sadeleştirilmesinin yanında bilgiye kolay ulaşılabilir olması ve vergi beyan ve ödeme sistemlerinin kolaylaştırılması vergi uyum maliyetlerini düşürerek vergi uyumunu artıracaktır.

Vergi beyan ve ödeme sistemlerinin teknolojik imkânlarından yararlanılarak elektronik ortamda yürütülmesi, sistemin kolaylaştırılması noktasında önemli getiriler sağlayarak vergi uyum maliyetlerinin büyük oranda düşürülmesine imkân verir. Her geçen gün gelişen teknoloji bu açıdan büyük fırsatlar sunmaktadır. Vergi idareleri yükümlülerin işlerini kolaylaştıracak programlar ve internet tabanlı elektronik sistemleri kullanıma alarak vergi uyumunu sağlamaya yönelik çalışmalar yapmaktadır.

Sistemin kolaylaştırılması noktasında vergi idaresine düşen diğer bir önemli görev ise yükümlülerin vergi mevzuatı ile ilgili bilgilere kolay ulaşmasını temin etme görevidir. Bu sayede hangi vergiyi, ne miktarda, ne zaman ödeyeceğini

bilen iyi niyetli yükümlülerin hata yapma olasılığı azaltılarak uyum göstermeleri kolaylaştırılmış olur. Bunun için vergi mevzuatına ilişkin her türlü bilgi internet ve diğer iletişim imkânları kullanılarak yükümlülere iletilmelidir.

2.3.3. Kişisel ve Sosyal Normlar

Bireyler ve toplumlar farklı düşünce yapılarına sahip olabileceğinden vergiye karşı gösterilen tutum da bireyden bireye ve topluluktan topluluğa farklılık göstermektedir. Vergi ahlakı veya vergi bilinci kavramları ile de ifade edilen bu tutum kişisel ve sosyal normlar tarafından belirlenmektedir.

Kişisel ve sosyal normlar bireylerin uyum davranışlarını belirleyen en önemli etkenlerden birisidir. Vergi kaçaklarına karşı hangi tedbir alınırsa alınsın bireylerde vergi ödemenin gerekli ve doğru bir davranış olduğu anlayışı ahlaki bir kural olarak yerleşmediği sürece alınacak tedbirler istenilen faydayı sağlayamayacaktır. Aksi durumda ise vergi ahlakı yüksek olan bir birey de herhangi bir zorlama altında kalmasa dahi vergisini gönüllü olarak ödemektedir.

İnsan davranışı çok karmaşıktır ve bireysel karakter ve sosyal çevrenin etkisi altında şekillenir. Kişisel normlar bireyin kendi inançları ve düşünceleri ile ilişkilidir. "... hakkında siz ne düşünürsünüz?" gibi sorularla ortaya konabilir. Sosyal normlar ise toplumun inanç ve düşüncelerini ifade etmek için kullanılır ve "... hakkında insanlar ne düşünür?" benzeri sorularla ortaya konabilir.

Kişisel ve sosyal normların uyum üzerindeki etkilerini ayırtırmak faydalı gibi görünse de, böyle bir ayırım kişisel ve sosyal normlar birbirlerine sıkıca bağlı olduğundan sorunludur. Kişisel normlar aslında, içselleştirilmiş sosyal normlardır. (Onu ve Oats, 2014:6)

Normların ciddi bir caydırıcı etkisi vardır. Bu caydırıcı etki normlara aykırı davranıldığında oluşan suçluluk ve pişmanlık duygusu gibi içsel sebepler veya sosyal dışlanma, yaftalanma, dedikodu gibi dışsal sebeplerle ortaya çıkabilir.

Vergiye uyum ancak toplumsal dinamikler göz önüne alınarak arttırılabilir. (Seçilmiş ve Didinmez, 2016:212) Toplumda herkesin vergi kaçırdığı, vergi sisteminin adaletsiz olduğu, vergi gelirlerinin iyi kullanılmadığı gibi düşüncelerin yaygınlaşması insanlarda vergi kaçırmanın çok kötü bir şey olmadığı hatta gerekli olduğu kanaati oluşturabilir. Aksi yönde gelişecek normlar ise vergi ahlakını güçlendirerek vergi uyumu seviyesini yükseltecektir.

Devletine bağlı, vatandaşlık bilincine sahip bireylerde vergi bilinci ve dolayısıyla vergi uyumu daha yüksek olmaktadır. Diğer taraftan dini inançlar ile vergi ahlakı arasında da güçlü bir ilişki olduğu yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur. Örnek olarak Torgler (2006) Hristiyanlık (Katolik, Protestan, Ortodoks), Musevilik, Müslümanlık, Hinduizm ve Budizm dinlerin mensup insanlar üzerinde yaptığı çalışmada vergi ahlâkı ile dini inançlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yaş, cinsiyet, medeni hal, mesleki çevre ve eğitim düzeyi gibi sosyal ve demografik faktörler yönünden farklı olan insanlar genellikle farklı kişisel normlara sahip olduklarından uyum seviyeleri de farklı olabilmektedir. Bu faktörlerin vergi uyumuna etkilerine dair yapılmış çok sayıda çalışma mevcuttur. Örnek olarak cinsiyet farklılığının uyum davranışı üzerindeki etkilerini inceleyen pek çok çalışmada kadınların erkeklere göre vergi uyumuna daha yatkın oldukları ortaya konulmuştur.

Günümüzde vergi idareleri normlar oluşturarak vergi ahlakını etkileme amacıyla önemli çalışmalar yapmaktadır. Normların gelişmesi ve yerleşmesi uzun süre gerektirebilir ancak bir kere yerleştikten sonra vergi uyumuna büyük katkı yaparlar. Bu normların korunması da düşük maliyetlidir. Normların oluşturulması ve yerleştirilmesi için etkili caydırıcı tedbirler uygulanırken bir yandan da topluma doğru mesajların aktarılması gerekir.

Yükümlülere mesajların nasıl iletildiği üzerinde de önemle durulmalıdır. Örneğin vergi kaçaklarının çok yaygın olduğu algısı ortaya çıkarabilecek mesajlar uyumlu yükümlüler üzerinde belirgin bir negatif etki yapabilir. Bu açıdan vergi idareleri kilit

mesajların duyurulmasından önce gözden geçirildiğinden ve belki de test edildiğinden emin olmalıdır. (OECD, 2010:39)

2.3.4. Devlet Yönetimine Duyulan Güven

Devlet yönetimine duyulan güven vergi uyumu davranışını belirleyen temel unsurlardan birisidir. Vergi uyumunun artırılabilmesi için vergi bilincinin geliştirilmesi, vergi bilincinin geliştirilebilmesi için ise bireylerin devlet yönetimine güven duymalarının sağlanması gereklidir. Burada devlet yönetimine duyulan güven ifadesi ile gelir idareleri, siyasi organlar ve diğer devlet kurumları da dâhil tüm devlet idaresi kastedilmektedir.

Devlet yönetimine duyulan güveni belirleyen faktörler aşağıdaki başlıklar altında incelenecektir:

- 1) Siyasi ve ideolojik etkenler (Political and ideological factors)
- 2) Adalet algısı (Fairness perception)
- 3) Karşılıklı güven ve işbirliği (Mutual trust and cooperation)
- 4) Yükümlü odaklı kaliteli hizmet (Taxpayer focused high quality service)
- 5) Verginin iyi kullanılması ve yolsuzluklar (Fair usage of tax and corruption)

2.3.4.1. Siyasi ve İdeolojik Etkenler

Bireylerin siyasi ve ideolojik yapıları devlet yönetimine duydukları güveni doğrudan etkilemektedir. Örneğin devlet varlığının ortadan kaldırılması düşüncesinde olan anarşist bir birey için vergi vermek mantıksız bir davranış olarak görülebilir.

Benzer şekilde savaş karşıtı düşünceye sahip bir birey için, içinde yaşadığı devlet topladığı vergilerin büyük kısmını askeri harcamalarına ayırıyor, gereksiz yere savaşlara girip kan döküyorsa vergi vermemek daha ahlaklı bir davranış olabilir.

Devlet yapısının demokratik olması ve seçmenlerin siyasete ve dolayısıyla devlet yönetimine katılım düzeyinin yüksek olması vergi uyumunu da olumlu yönde etkilemektedir. Anti demokratik bir ortam ise devlet yönetimine duyulan güveni azaltarak vergi uyumunu baltalar.

Devleti yöneten siyasi parti veya partilerle aynı siyasi düşünceyi paylaşmayan bireyler de verecekleri verginin muhalif oldukları yapılara hizmet edeceği düşüncesiyle vergi vermede isteksiz davranabilirler.

Bu açıdan toplumu kutuplaştırıcı, vatandaşları arasında ayırım gözeten, farklı düşünce yapısındaki insanları dışlayan siyaset uygulanması siyasal iktidarı desteklemeyen yükümlüleri vergi uyumsuzluğuna iter. Bütün toplumu kucaklayan, vatandaşlar arasında ayırım gözetmeden hizmeti ilke edinen, hak, adalet ve liyakat anlayışında olan bir iktidar vergi uyumunu da olumlu yönde etkileyecektir.

2.3.4.2. Adalet Algısı

Yükümlülerin vergilemeye karşı olumsuz bir tutum geliştirmelerinin temel sebeplerinden birisi vergilerin adaletsiz olduğu düşüncesidir. Vergi oranlarının yüksek olduğu, çoğunluğun vergi kaçırdığı, devletin herkese eşit davranmadığı düşünceleri adalet algısına zarar vererek vergi uyumunu azaltır.

Bireyler herkesin anayasamızda da ifade edildiği gibi ödeme gücü oranında adil bir şekilde vergilendirildiğini gördüklerinde vergi ödemenin gerekliliği düşünceleri pekişir. Ancak bazı toplum kesimlerine aşırı vergi yükü yüklenildiği, bazı kesimlerin ise vergi dışı kaldığı durumlarda adalet algısı zedelenir. Örneğin servet ve sermaye sahiplerinin elde ettikleri kazançlar vergi dışı bırakılırken, bordrolu çalışanların ağır vergi yükü altında ezilmesi insanlarda vergi sisteminin adil olmadığı düşüncesini tetikleyecektir.

Kayıtdışılığın çok yüksek olduğu, vergi kaçakçılığının büyük boyutlara ulaştığı bir ortamda vergi kaçırmak kötü bir davranış olarak görülmekten çıkabilir. Vergi kaçakları sebebiyle alınamayan vergi, vergisini ödeyen yükümlülerden tahsil

edileceğinden, kayıtdışı kesim vergi dışı kalırken kayıt altındaki kesimin vergi yükü artar. Bu adaletsiz ortam bazı durumlarda ortaya çıkardığı haksız rekabet sebebiyle vergi kaçırmadan ticaret yapmayı ve para kazanmayı imkânsız hale bile getirebilir. Bu durum da vergi kaçırmayı bir suç olmaktan çıkarıp bir gereklilik, mecburiyet olarak görmeye itebilir.

Vergi afları, adalet duygusunu ve devlet yönetimine olan güveni sarsan bir uygulama olarak öne çıkmaktadır. Vergi afları bir anlamda vergi yönetiminin vergi toplamada aciz kaldığının, herkesin vergisini ödemediğinin ve vergi kaçırma suçunun cezasız kalabileceğinin bir ilanıdır.

Vergi afları ile büyük fedakârlıklarla vergilerini düzenli ödeyen yükümlüler cezalandırılırken, vergisini zamanında ödemeyenler ödüllendirilmiş ve avantajlı hale getirilmiş olur.

Özellikle sık sık ve belirli aralıklarla çıkarılan vergi afları, gelecekte de af çıkacağı beklentisi oluşturur. Bu ise vergisini düzenli ödeyen yükümlüleri de vergi ödememek konusunda teşvik ederek, uyumsuzluğuna itebilir. Böylece aflar ile kısa dönemde gelir artışı sağlanırken uzun dönemde vergi uyumunda büyük düşüşler görülür. Yeni afların çıkacağı beklentisi vergi cezalarının caydırıcılığını da ortadan kaldırmaktadır.

Bu sebeplerle ekonomik krizler ve doğal afetler gibi olağanüstü durumlar haricinde vergi aflarının çıkarılmaması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca af çıkarılacağı zaman, aftan yararlanmadan düzenli ve tam bir şekilde vergisini ödemiş yükümlülere de gerekirse iadeler yapılarak, uyumlu yükümlülerin ödüllendirilmesi ve denge sağlanmaya çalışılması adalet anlayışına uygun olacaktır.

Adalet anlayışına zarar veren bir diğer uygulama ise uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma esasen sürekli bir af niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla aflarda olduğu gibi uzun dönemde uyum seviyesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Uzlaşma müessesesi her ne kadar kanuni düzenlemeleri yeterince anlayamama veya bilgisizlik gibi nedenlerden dolayı ağır vergi ve cezalara muhatap olan iyi

niyetli mükelleflere yönelik olarak tasarlanmış olsa da, zamanla bilerek ve isteyerek vergisini ödemeyen ve ancak tespit edilmesi halinde vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmını ödeyerek yükümlülükten kurtulmak isteyen mükellefler tarafından da kullanılır hale gelmiştir. (Kalkınma Bak., 2014:35)

2.3.4.3. Karşılıklı Güven ve İşbirliği

Günümüzde “vergi verilmez alınır” anlayışı terk edilmiş gönüllü uyum sağlamaya yönelik “işbirlikçi uyum” (Co-operative compliance) anlayışı hâkim olmaya başlamıştır. Bu anlayışa göre vergi uyumunun sağlanabilmesi için vergi idaresi ve yükümlüler arasında karşılıklı bir güven ortamı tesis edilmeli ve vergi sisteminin düzgün işlemesi için işbirliği yapılmalıdır.

Vergi idaresinin yükümlülerin güvenini kazanması uzun dönemde sürekli adil ve dürüst politikalar ile sağlanabilir. Diğer taraftan güven doğası gereği karşılıklılık gerektirir. Dolayısıyla yükümlüler devletin kendilerine güvendiğini görmek ister.

Vergi kaçaklarının yaygın olması gelir idaresi çalışanlarının yükümlülere bakış açısını bozarken, yükümlülere karşı gereken saygıyı göstermeyen, potansiyel kaçakçı gözüyle bakan, üst perdeden yaklaşımlar ortaya çıkabilmektedir. Bu durum yükümlüleri de olumsuz yönde etkileyerek idareye olan güveni azaltmakta ve sonuçta bir kısır döngü ortaya çıkmaktadır.

Buna karşın vergi ödeyenlerin iyi vatandaşlar oldukları, devletin onlar sayesinde ayakta durduğu, memurların maaşlarını verenlerin aslında yükümlüler olduğu düşüncesinin yaygınlaşması yükümlüler ile vergi idaresi arasındaki karşılıklı saygı ve güven ortamının oluşmasını sağlar.

Bununla birlikte karşılıklı güven ortamının sağlanması için görev yalnızca vergi idaresine düşmez, aksine tüm devlet yönetiminde devletin milletin hizmetinde olduğu anlayışının yerleşmesi gerekir. Bütün devlet kurumları çalışanlarının yapacakları hatalı davranışlar devlete karşı güveni sarsabileceğinden genel bir anlayış değişikliğine ihtiyaç vardır.

Gelir idareleri ile yükümlülerin vergi sisteminin düzgün işlemesi için yapacakları işbirliği vergi uyumu açısından önemli fırsatlar sunmaktadır. Gelir idaresinin vergi ile ilgili yapılacak düzenlemelerde yükümlülerin görüşlerini alması, yükümlülerin mevcut durum ve kapasitelerini göz önünde bulundurarak yükümlülere yönelik hizmetlerini geliştirmesi, sistemin kolaylaştırılması sayesinde yükümlülerin vergi uyumu artırılabilir. Diğer taraftan yükümlüler de gelir idaresi ile işbirliğini artırarak çeşitli bilgi kaynaklarını gelir idaresinin erişimine açabilirler, sistemin daha iyi işlemesi için önerilerde bulunabilirler. Ayrıca uyum seviyesi yüksek ve işbirliği yapan yükümlülere çeşitli kolaylıklar ve avantajlar getirilerek mevcut kaynakların etkin kullanılması sağlanabilir.

2.3.4.4. Yükümlü Odaklı Kaliteli Hizmet

İşbirlikçi uyum anlayışının bir gereği olarak yükümlüler işbirliği yapılan bir ortak ve hizmet sunulan bir müşteri olarak görülmeye başlanmıştır. Gelir idarelerinin bu anlayışla yükümlü odaklı kaliteli hizmet sunması yükümlülerin devlet idaresine olan güvenini olumlu yönde etkileyerek vergi uyumunu artırır. Bu kapsamda gelir idareleri yükümlülerin vergi uyumunu kolaylaştırmak için yükümlü hizmetlerini (taxpayer service) geliştirmek için çalışmalar yapmaktadırlar.

Vergi sisteminin odağında yükümlü bulunmaktadır. Çünkü vergiye uyum davranışı yükümlünün bir kararıdır. Yükümlüler ödedikleri vergilerle kamu hizmetlerinin sunulmasını sağlayan esas aktörlerdir. Bu açıdan vergi ödeyenlerin menfaati aynı zamanda ülke menfaati olarak görülmelidir. Vergi ödeyenler desteklenmeli, hakları korunmalıdır. Yükümlülerin vergiye uyum konusunda karşılaştıkları her türlü sorunun ortadan kaldırılması gelir idaresinin en büyük önceliği olmalıdır.

Yükümlü odaklı hizmetler ile vergi hizmet kalitesinin artırılması sonucunda yükümlülerin sunulan hizmetten hoşnut olması sağlanarak vergi uyumu artırılabilir.

Yükümlü ile gelir idaresi arasında iletişim kanallarının her zaman açık olması, yükümlülerin bilgilendirilmesi, talep ve şikâyetlerinin dinlenmesi yükümlü odaklı hizmet anlayışının bir gereğidir.

Yükümlüleri vergi öderken zor duruma düşüren, “paramızla rezil oluyoruz” dedirten gereksiz formaliteler, bürokratik aşamalar, sıra bekletmeler, güler yüz ve saygıdan yoksun tavırlar gibi olumsuz durumların önlenmesi gerekir.

Diğer taraftan vergi ödeyenlerin haksızlığa uğramaması ve menfaatlerinin korunması için “yükümlü lehine yorum” bir genel ilke olarak kabul edilmelidir ve yükümlü ile gelir idaresi arasındaki uyuşmazlıklarda, uyuşmazlık konusu eğer yoruma açık bir konuya yoruma yükümlü lehine yapılmalıdır.

2.3.4.5. Verginin İyi Kullanılması ve Yolsuzluklar

Ödedikleri vergilerin etkin bir şekilde kullanıldığı görmek yükümlülerin devlet idaresine olan güvenlerini artırır, vergi bilincinin yerleşmesini sağlayarak vergi uyumunun da artmasını sağlar.

Bireylerin ödedikleri vergilerin nasıl harcandığını bilmeleri açısından mali saydamlık (fiscal transparency) ve hesap verilebilirliğin (accountability) sağlanması büyük önem taşımaktadır.

Harcamaların sosyal hizmetler, altyapı çalışmaları gibi toplumun genel refahını artıracak doğru yerlere harcanması, yükümlülerin ödedikleri verginin boşa gitmediğini düşünmelerini sağlar. Ne var ki vergi gelirlerinin büyük kısmının faiz ödemelerine gitmesi, harcamalarda yolsuzluklar yapılması, devlet kaynaklarının bazı odaklara peşkeş çekilmesi gibi durumlar da yükümlüleri vergi ödememeye teşvik edebilir. Dolayısıyla hem gelir idaresinde hem de genel olarak tüm devlet yönetiminde yolsuzlukların önlenmesi vergi uyumuna olumlu katkı sağlar.

Diğer taraftan vergi her ne kadar karşılıksız alınıyor olsa da vergi ödeyenler ödedikleri vergilerin karşılığında devletin sunduğu hizmetlerden yararlanmak

isterler. Bu açıdan kamu hizmetlerinde bölgesel farklılıklar olması gibi adaletsiz dağılımlar vergi uyumunu olumsuz etkileyebilir.

2.3.5. Caydırıcı Tedbirler

Dünyada vergi sistemleri geneli itibariyle beyan esasına dayandığından ödenmesi gereken verginin doğruluğunun temini için beyanların denetlenmesi gerekmektedir.

Vergi kaçırmayı durumunda yakalanarak cezalandırılabilceğini bilen yükümlüler doğru beyanda bulunmaya yöneldiklerinden, denetlenme ve cezalandırılma olasılığı, bireylerin uyum davranışlarını etkileyen önemli caydırıcı unsurlardır ve gelir idareleri tarafından vazgeçilmez bir araç olarak kullanılmaya devam edilmektedir.

Caydırıcı tedbirlerin caydırıcı etkisi uygulanan cezaların artırılması veya denetlenme olasılığının yükseltilmesi ile artar.

Denetlenme olasılığının artırılması bir yandan denetlenen yükümlülerin hatalı beyanlarının düzeltilmesi ile ek tahsilat elde edilmesini sağlarken, bir yandan da denetlenmeyen yükümlüleri de daha yüksek beyanlarda bulunmaya yönelterek gelirlerin artmasını sağlar. Bu dolaylı etkinin büyüklüğünü değerlendirmek zordur, ama bu yöndeki çalışmalarda dolaylı etkinin, doğrudan etkiden 8-12 kat daha fazla olduğu bulunmuştur. (IMF, 2015:17)

Bu açıdan etkin bir denetleme sistemi ve caydırıcı cezaların bulunması gerekir. Denetlenme olasılığının artırılması, gelir idarelerine yeterli kaynağın ayrılması, denetleme kapasitesinin artırılması ve risk analizi sistemlerinin kullanılmasıyla gerçekleştirilebilir. Ancak çok yüksek cezaların uygulanması her zaman mümkün olmayabilir. Çünkü çoğu zaman hatalı beyanda bulunan dürüst yükümlüleri, kötü niyetli vergi kaçakçılarından ayırmak zordur. Diğer taraftan adli takibat ve hapis cezaları da hem uygulanması zor hem de masraflıdır.

Hapis cezaları hem devlet açısından masraflı olduğu için hem de suçlunun ekonomik çıktıya katkıda bulunmasını engellediği için çifte kayıp anlamına geldiğinden para cezalarına göre ikinci derecede ele alınmalıdır. (James ve Alley, 2002:34)

Vergi afları ve uzlaşma uygulaması cezaların etkinliğini azaltarak caydırıcı tedbirlerin vergi uyumu üzerindeki etkisini azaltmaktadır.

Bununla birlikte denetim veya denetim olasılığı ile vergi uyumu ilişkisinin başlarda varsayıldığı gibi basit ve açık olmadığı görülmüştür. Yalnızca caydırmaya dayalı bir stratejinin büyük sakıncaları olabilir ve sonuçta daha yüksek bir uyum düzeyi sağlanamayabilir, hatta uyum düzeyi düşebilir. (OECD, 2010:39)

Caydırıcı tedbirlerin uyum davranışını etkileyen önemli bir unsur olduğu tartışmasızdır ama bu tedbirlerin etkisi bireyden bireye farklılık gösterebilir. Bu açıdan caydırıcı tedbirlerin vergi uyumu davranışı üzerinde etkili olan diğer faktörlerle etkileşimlerinin de dikkate alınması gerekir.

Caydırıcılık sosyal ve kişisel normlar üzerinde etkili olabilmektedir. Caydırma stratejileri hangi davranışın toplumsal açıdan onaylandığı veya onaylanmadığı ile ilgili sinyaller göndererek sosyal normlar üzerinde etkili olmaktadır. Uyumsuz yükümlülerin cezalandırılması diğer yükümlülerin de doğru olanı yapma konusundaki istek ve kararlılıklarını artırarak güvenlerini tazelemektedir. Ayrıca toplumda uyumun yaygın olduğu algısı tüm bireyleri de aynı şekilde davranmaya teşvik etmektedir. (OECD, 2010)

Ancak, kişisel normlar açısından bakıldığında durum daha karmaşık bir hale gelmektedir. Caydırıcı tedbirlerin yükümlüler üzerinde oluşturduğu baskı ve zorlama, yükümlülerde idarenin kendilerine güven duymadığı algısı oluşturabilir. Bu durum da aslında vergi uyumuna istekli bazı yükümlülerde vergi uyumuna karşı bir dirence sebep olabilir.

Diğer taraftan yükümlülere mesajların nasıl iletildiği üzerinde de önemle durulmalıdır. Örneğin vergi kaçaklarının çok yaygın olduğu algısı ortaya

çıkabilecek kaçakçılık ve vergi denetimleri ile ilgili mesajlar uyumlu yükümlüler üzerinde belirgin bir negatif etki yapabilir. (OECD, 2010:39)

2.4. Yüksek Vergi Uyumunun Sağlanması İçin Temel İlkeler

Bir önceki bölümde incelenen vergi uyumunu etkileyen faktörler çerçevesinde yüksek vergi uyumu sağlanması için dikkate alınması gereken temel ilkeler aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- Vergi yükü yükümlülerin taşıyabileceği makul seviyelerde olmalıdır.
- Vergi oranları vergi kaçırmaı teşvik etmeyecek seviyelerde belirlenmemelidir.
- Vergi yükü toplumu oluşturan bireyler arasında adil şekilde dağıtılmalı, vergi bireylerin mali gücü oranında alınmalıdır.
- Toplumun genel refah seviyesi artırılmalı ve gelir dağılımı adaletsizlikleri önlenmelidir.
- Kayıtdışı ekonomi ile mücadele edilmeli, vergi tabanı genişletilmelidir.
- Vergi uyum maliyetleri düşürülmelidir.
- Vergi sayısı azaltılmalıdır.
- Vergi mevzuatı basitleştirilmeli, muafiyet ve istisnalar azaltılmalıdır.
- Vergi mevzuatında yorum farklılıklarına sebep olan çelişkili ve belirsiz hükümler ortadan kaldırılmalıdır.
- Vergi mevzuatının istikrarlı olması sağlanmalı, mevzuatta sık sık değişiklikler yapılmamalıdır.
- Yükümlülerin vergi ile ilgili bilgilere kolay ulaşımı sağlanmalıdır.
- Vergileme sürecine ilişkin her türlü işlem teknolojik imkânlardan istifadeyle elektronik ortamda, internet üzerinden gerçekleştirilebilir hale getirilmelidir.

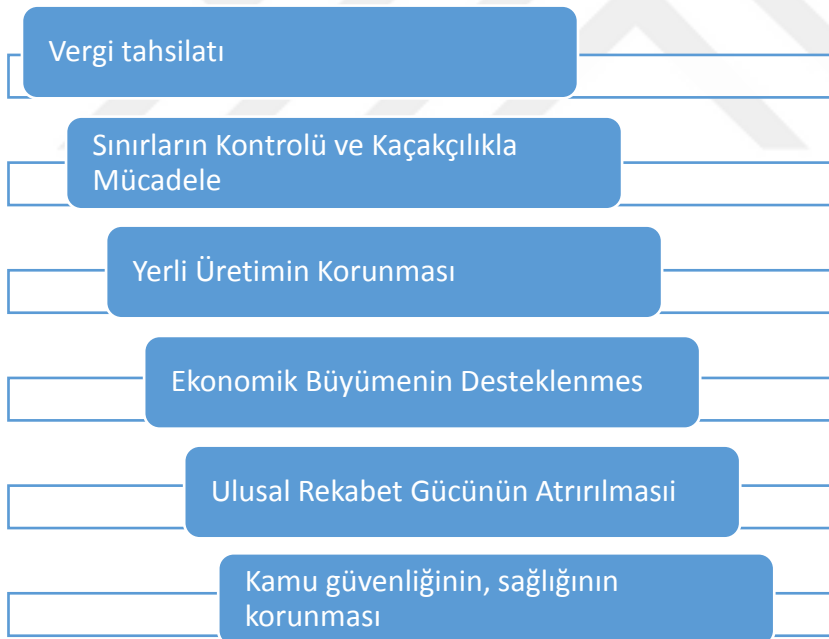
- Vergi ödemenin gerekli ve doğru bir davranış olduğunun ahlaki bir kural olarak yerleşmesi sağlanmalıdır.
- Demokratik yapı güçlendirilmeli, seçmenlerin devlet yönetimine katılım düzeyi artırılmalıdır.
- İktidar toplumun tüm kesimlerini kucaklamalı, vatandaşlar arasında ayırım gözetmeden hizmeti, hak, adalet ve liyakat anlayışını ilke edinmelidir.
- Ekonomik krizler, doğal afet gibi olağanüstü durumlar gibi zorunlu haller dışında vergi affı çıkarılamamalıdır.
- Af çıkarılacağı zaman aftan yararlanmadan düzenli ve tam bir şekilde vergisini ödemiş yükümlülere de iadeler yapılarak denge sağlanmalıdır.
- Sürekli bir af mahiyetinde olan uzlaşma müessesesi kaldırılmalıdır.
- Devlet yönetiminde millete hizmet, vergi ödeyenlere saygı ve güven anlayışı yerleştirilmeli, güler yüzlü hizmet sunulmalıdır.
- Vergi sistemi gelir idaresi yükümlü işbirliği ile yürütülmelidir.
- Yükümlüler ile iletişim kanalları her zaman açık olmalı, öneri, istek ve şikâyetler özenle değerlendirilmelidir.
- Gelir idareleri yükümlü odaklı kaliteli hizmet anlayışıyla çalışmalıdır.
- Vergi ödeyenlerin menfaatinin ülke menfaati olduğu anlayışıyla vergi ödeyenler desteklenmeli, hakları korunmalıdır.
- Farklı yoruma açık uyuşmazlık konularında “yükümlü lehine yorum” ilkesi benimsenmelidir.
- Kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik artırılmalıdır.
- Devlet harcamalarında israf ve yönetimde yolsuzluklar önlenmelidir.
- Denetim sisteminin etkinliği artırılmalıdır.
- Vergi cezalarının caydırıcılığı artırılmalıdır.

3. BÖLÜM

VERGİ UYUMU KAVRAMININ GÜMRÜK VERGİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Uyumu ve Gümrük Uyumu Kavramları Arasındaki İlişki

Vergi uyumu kavramı maliye literatüründe sık karşılaşılan ve üzerinde önemle durulan bir kavram olmakla birlikte gümrük alanında gümrük vergi uyumu kavramının yerine gümrük uyumu (customs compliance) kavramının kullanıldığı görülmektedir. Bu durumun sebebi günümüzde gümrük idarelerinin yalnızca vergi tahsil edilen yerler olmaktan çıkıp farklı fonksiyonlar kazanmış olması sebebiyle uygulanmakta olan düzenleyici hükümlerdir.



Şekil 4: Modern Gümrük İdarelerinin Fonksiyonları

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü üzere gümrük idareleri geleneksel vergi tahsilatı ve sınır kontrolü fonksiyonlarının yanında yerli üretimin korunması, ekonomik büyümenin desteklenmesi, ulusal rekabet gücünün artırılması ve kamu güvenliğinin, sağlığının korunması fonksiyonlarını da yerine getirmektedir.

İthalat ve/veya ihracat yapan kişilerin varsa vergi ödeme yükümlülükleri yanında dış ticarete uygulanan teknik düzenlemeler, standardizasyon, gözetim ve korunma önlemleri, haksız rekabetin önlenmesine yönelik uygulamalar vs. sebebiyle dış ticarete konu eşya için yürürlükte olan farklı yükümlülükleri de bulunabilmektedir. Bu açıdan gümrük alanında uyum denilince dar kapsamlı olan vergi uyumu kavramının yerine tüm yükümlülüklerin yerine getirilmesini kapsayan gümrük uyumu kavramının kullanılmasının daha anlamlı olduğu görülmektedir.

Dünyada uluslararası ticaretin ekonomiye ve ülkelerin refahına sağladığı katkının görülmesi sonrasında ticaretin serbestleştirilmesi yolunda önemli adımlar atılmıştır. Bu kapsamda uluslararası ticaretin teşvik edilmesi için uluslararası ticarete karşılaşılan maliyetlerin düşürülmesine odaklanılmış ve ilk aşamada kotaların kaldırılması ve gümrük tarifelerinin düşürülmesi hedeflenmiştir. Söz konusu hedeflere büyük ölçüde ulaşıldığı günümüzde artık yeni hedefler görünmez engeller olarak da adlandırılan ticaretin önündeki diğer engellerin kaldırılması ve gümrük formaliteleri mümkün olduğunca basitleştirilerek ticaretin kolaylaştırılması olmuştur.

Gümrük idareleri bir yandan geleneksel fonksiyonlarını yerine getirebilmek ve kamu güvenliğini, kamu sağlığını korumak için uluslararası ticareti kontrol etmek zorundadır. Ancak kontrol hem zaman hem parasal olarak bir maliyeti de beraberinde getirdiğinden uluslararası ticareti zorlaştıran bir unsurdur. Diğer yandan ekonomik büyümenin desteklenmesi, ulusal rekabet gücünün artırılması gibi modern fonksiyonlar ise ticaretin kolaylaştırılmasını gerekli kılar. Burada gümrük idareleri bir ikileme karşı karşıya kalmaktadır. Bu ikilemin kontroller azaltılırken kontrol etkinliğinin artırılması ve gümrük formalitelerinin maliyetlerinin (zaman ve para) düşürülmesi ile aşılması mümkündür. Bu açıdan ticaretin kolaylaştırılması (Trade Facilitation) kavramı gümrük idarelerinin ana gündem konularından birisi durumundadır.

Ticaretin kolaylaştırılması “ithalat ve ihracat işlemleri de dâhil olmak üzere uluslararası ticaret prosedürlerinin sadeleştirilmesi ve uyumlulaştırılması” olarak tanımlanabilir.¹¹

Dünya Ticaret Örgütü ise ticaretin kolaylaştırılmasını “Uluslararası ticarete konu malların dolaşımında gerek duyulan verilerin toplanması, sunulması, iletilmesi ve işlenmesi ile ilgili her türlü faaliyet, uygulama ve formaliteleri kapsayan uluslararası ticaret prosedürlerinin sadeleştirilmesi ve uyumlulaştırılması” şeklinde tanımlamıştır.¹²

Uluslararası ticareti rahatlatan, ticaret üzerindeki zaman ve maliyet yükünü azaltan tüm önlemler ticaretin kolaylaştırılması kapsamına alınabilir. Ticaretin kolaylaştırılması şu konulardaki önlemleri kapsayabilir:

- a) Formaliteler, prosedürler ve belgeler ile ticari işlemlerde standart ve elektronik mesajların kullanılması,
- b) Gümrük hizmetlerinin iyileştirilmesi (Şeffaf, öngörülebilir, yeknesak) yoluyla malların daha hızlı hareket etmesi, düzenleyici çerçeve, nakliye ve iletişim altyapısı ve bilgi teknolojileri ile gümrük otomasyonu,
- c) Ticaretle ilgili bilginin tüm ilgili taraflarla (tacirler, işletmeler, hizmet sağlayıcıları ve ilgili devlet birimleri) zamanında görüşülmesi ve yayılması, tercihen ticaretin kolaylaştırılması kurulu gibi bir danışma mekanizması yoluyla... (UNCTAD, 2006:8)

Ticaretin kolaylaştırılması yükümlüler açısından uyum maliyetlerini düşürerek uyumu kolaylaştırmaktadır. Diğer taraftan gümrük idarelerinin yükümlüler ile işbirliği içinde hareket ederek yükümlülerin işlerini kolaylaştırmaya yönelik çalışmaları idareye duyulan güveni de artırarak vergi ahlakının gelişmesine

¹¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-customs/trade-facilitation_en

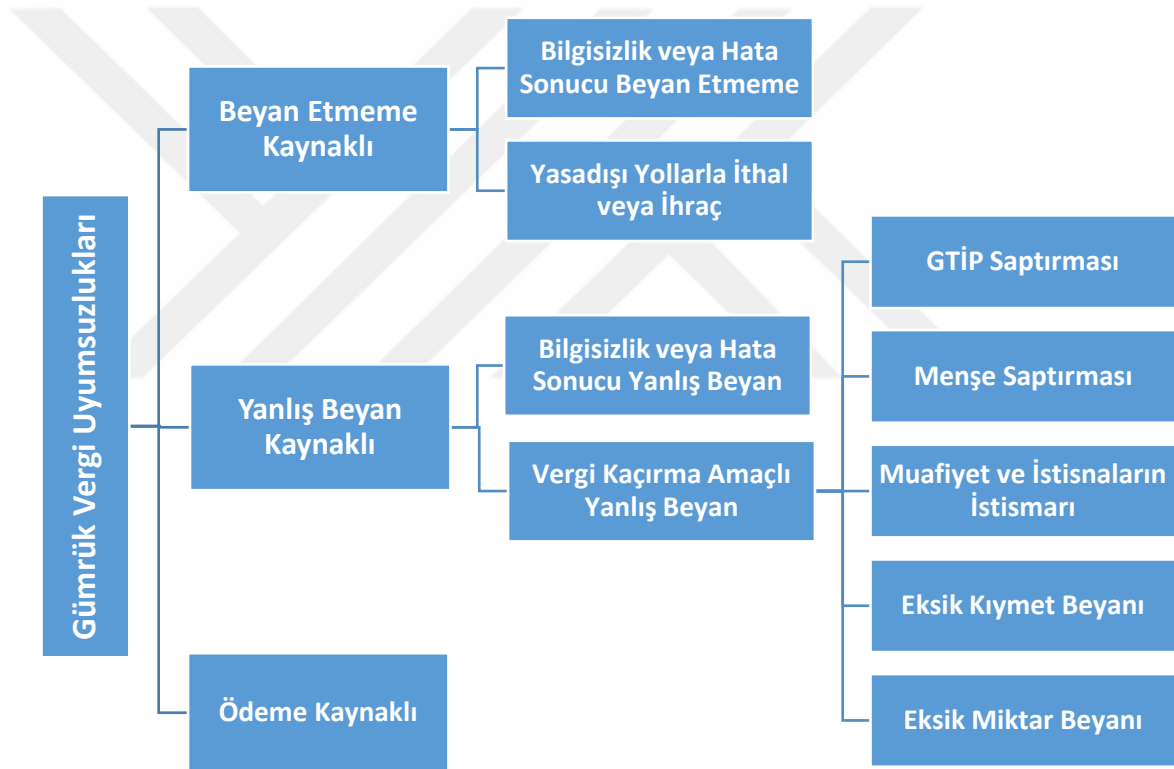
(Erişim: 18.11.2016)

¹² https://en.wikipedia.org/wiki/Trade_facilitation (Erişim: 18.11.2016)

yardımcı olur. Böylece daha yüksek uyum seviyelerine ulaşılması mümkün hale gelmektedir.

3.2. Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumsuzluklarının Kaynakları

Gümrük uyumsuzluklarına sebep olan vergi kayıp kaçaklarının kaynaklarına inildiğinde bu kaçakların şekil 4'te görüldüğü gibi kötü niyet taşımayan basit hatalardan, kasıtlı organize kaçakçılıklara kadar geniş bir yelpazede olabileceği görülür.



Şekil 5: Gümrük vergi uyumsuzluklarının kaynakları

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü gibi gümrük vergi uyumsuzlukları temelde 3 başlık altında incelenebilir. Buna göre vergi uyumsuzlukları gümrüğe beyanda bulunulmamasından yani eşyanın gümrük işlemlerine tabi tutulmamasından kaynaklanıyor olabilir. Bunun yanında eşya gümrük işlemlerine tabi tutulmasına ve beyanda bulunulmasına rağmen beyanın yanlış olması diğer bir uyumsuzluk

kaynağıdır. Son olarak da tahakkuk eden verginin ödenmemesinden yani tahsilat aşamasındaki problemlerden kaynaklanan uyumsuzluklar olabilir.

Gümrük vergilerinin sebep olduğu vergi yükünden kaçınmak isteyen kişiler vergi ödemediği ithalat veya ihracat yapmak için eşyayı yasadışı yollarla gümrük işlemlerine tabi tutmadan sınırlardan geçirebilirler. Bu durum genellikle rüşvet ve yolsuzlukların yaygın olduğu az gelişmiş ülkelerde rastlanan bir durumdur. Diğer taraftan beyanda bulunulmaması durumu yolcuların beraberlerinde taşıdıkları eşyanın vergiye tabi olduğunu bilmemesi veya hataen beyanda bulunulmaması sebebiyle de ortaya çıkabilir.

Gümrük vergi uyumsuzluklarının en büyük kaynağı yanlış beyanda bulunulmasıdır. Yanlış beyanda bulunulması da bilgisizlik ve hata sonucu ortaya çıkabilir. Örnek olarak bilgisizlik sonucu eşyanın doğru sınıflandırılmaması, kıymetinin eksik beyan edilmesi veya bazı hususların gözden geçirilmesi, basit matematik hataları gibi sebeplerle vergi uyumsuzluğu ortaya çıkabilmektedir.

Bununla birlikte kişiler vergi kaçırma amacıyla bilinçli olarak yanlış beyanda bulunabilirler. Yanlış beyan sonucunda ödenecek gümrük vergisini belirleyecek olan gümrük tarifesinin veya gümrük vergisi matrahının düşürülmesi gümrük uyumsuzluklarına sebep olur. Gümrük tarifesi GTİP saptırması, menşe saptırması veya muafiyet ve istisnaların istismarı ile mümkün olabilir. Gümrük vergisi matrahının düşürülmesi ise eşyanın gümrük kıymetinin veya miktarının eksik beyan edilmesi ile mümkün olabilir. Aşağıda bahsi geçen yöntemler kısaca açıklanmıştır:

GTİP Saptırması: Eşyanın gerçekte sınıflandırılması gereken tarife pozisyonundan farklı bir GTİP'te beyan edilmesi sonucunda vergi kaçırılmasına verilen isimdir. Yanlış sınıflandırma eşyanın bariz şekilde farklı bir eşya olarak beyan edilmesi (elmanın armut olarak beyanı gibi) sonucu ortaya çıkabileceği gibi eşyanın sınıflandırılmasını etkileyen bazı detaylı özelliklerine göre de ortaya çıkabilir.

Menşe Saptırması: Gümrük tarifesinin diğer bir önemli unsuru olan eşyanın menşesinin yanlış beyan edilmesi menşe saptırması olarak isimlendirilir. Bu durum

yüksek gümrük vergileri tarifesine tabi ülke menşeli eşyanın daha düşük tarifeye tabi ülke menşeli olarak beyan edilmesi sonucu ortaya çıkar.

Muafiyet ve İstisnaların İstismarı: Gümrük tarifesinin belirlenmesinde dikkate alınan muafiyet ve istisnalar istismar edilerek gerçekte muafiyet ve istisna uygulanamayacak durumda muafiyet ve istisna uygulanması sonucu da vergi kaçırılabilir. Ekonomik etkili gümrük rejimlerinde rejim hükümlerinin ihlali sonucu vergi kaçırılması da bu başlık altında değerlendirilir.

Eksik Kıymet Beyanı: Advalorem gümrük vergilerinde vergi matrahını belirleyen gümrük kıymetinin eksik beyan edilmesi sonucunda vergi kaçakları meydana gelebilir.

Eksik Miktar Beyanı: Benzer şekilde spesifik gümrük vergilerinde matrah miktara göre belirlendiğinden miktarın eksik beyan edilmesi sonucu vergi kaçakları oluşmaktadır.

Gümrük vergilerinde ödeme kaynaklı vergi uyumsuzlukları ele alındığında ise: Gümrük vergilerinde kanunen eşyanın teslimi vergilerin ödenmesine bağlandığından vergiler ödenmedikçe eşya ilgisine teslim edilmemektedir. Bu durum gümrük işlemlerini tamamlayarak eşyayı teslim almak isteyen yükümlüleri tahakkuk eden vergiyi en kısa sürede ödemeye teşvik etmektedir. Ancak ani ortaya çıkan ekonomik sorunlar veya başlangıçta hesaplanandan çok daha fazla vergi tahakkuk etmesi gibi bazı durumlarda yükümlüler vergiyi ödemekten aciz duruma düşebilirler. Bu gibi durumlarda belirli süre sonrasında vergi ödenmez ve eşya gümrükten çekilemezse eşya tasfiye edilerek elde edilecek gelirden vergilerin tahsil edilebilecek kısmının tahsili yoluna gidilmesi mümkündür. Varsa tahsil edilemeyen kısım için ise cebri tahsilat süreci işletilir.

Bununla birlikte eşya ilgisine teslim edildikten sonra beyanın yanlış olduğunun anlaşılması durumunda eksik alınmış gümrük vergileri için ek tahakkuk ve ceza kararları düzenlenebilir. Bu durumda yine ödenmeyen vergiler için cebri tahsilat süreci başlar. (Şahin, 2014a:613) Eşyanın teslim edilmemesi ve cebri tahsilat süreçleriyle de tahsil edilemeyen vergiler ise ödeme kaynaklı gümrük vergi uyumsuzluklarını oluşturur.

3.3. Gümrük Uyum Maliyetleri

Gümrük vergilerinde oluşan vergi uyumsuzluklarının temel sebebi gümrük vergilerinin yükümlüler üzerinde oluşturduğu yükür. Bu yük büyük oranda korumacı politikalar sebebiyle yüksek uygulanan gümrük tarifelerinden kaynaklanmakla birlikte gümrük uyum maliyetleri de bazen verginin kendisi kadar hatta daha fazla bir yük oluşturarak vergi uyumunu düşürebilir.

Uluslararası ticarete işlem maliyetleri genellikle iç ticarete göre daha yüksektir. Buradaki bariz farklılıklar vergi farkı yani gümrük tarifeleridir. Bunun yanında mallar daha uzun mesafe kat etmek zorunda olduğundan nakliye maliyetleri de yüksektir. Uluslararası ticaretteki diğer bir önemli maliyet kaynağı ise gecikmelerden kaynaklanan maliyetler ve gümrük işlemleriyle ilgili belgesel gerekliliklerin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerdir. Devletin sebep olduğu bu tür işlem maliyetleri uluslararası ticareti etkileyen önemli bir belirleyici olabilir. (Verwaal, Donkels, 2001:1) Özellikle kotaların kalktığı, gümrük tarifelerinin düştüğü ve taşımacılık olanaklarının geliştiği günümüzde gümrük uyum maliyetlerinin uluslararası ticaret üzerindeki etkisinin önemi çok daha artmıştır.

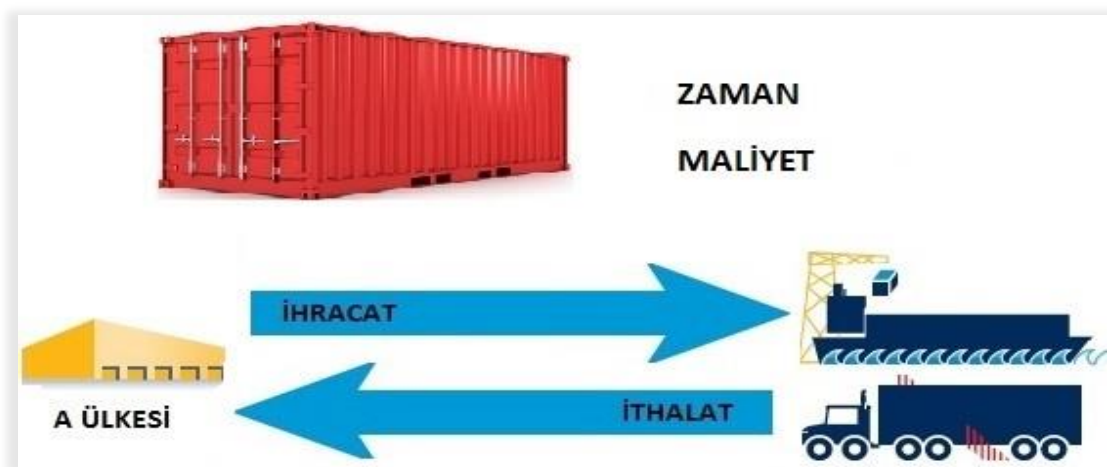
Uyum aktivitesi işletmeler üzerinde doğrudan ve dolaylı maliyetler oluşturur. Doğrudan maliyetler gerekli bilgi ve belgelerin toplanması, üretilmesi, iletilmesi ve işlenmesinden kaynaklanmaktadır. Yine bu maliyetler bir müşavir veya acente gibi üçüncü kişilerle çalışılması halinde ortaya çıkan maliyetler ve diğer ek harç ve ücretleri de kapsar. Bunun dışında doğrudan maliyetlere teminat maliyetleri, eşyanın fiziksel kontrolü, testlere tabi tutulması, diğer sınır kontrolleri hizmet ücretleri vs. dâhildir. Dolaylı maliyetler ise sınırdaki gecikmeler, ticaret ortamındaki belirsizlikler ve en önemlisi de mevcut ticaret ve ticaret fırsatlarının kaybedilmesi sonucunda ortaya çıkar. (Grainger, 2008:19)

Bu konuda yeterli bilimsel çalışma mevcut olmamakla birlikte Hırvatistan'da 2001 yılı için yapılan bir çalışmada gümrük uyum maliyetlerinin toplam gümrük gelirlerinin %31'ine, gayrisafi yurtiçi hasılanın ise %0,6'sına ulaşabildiği

hesaplanmıştır. (Bronic, 2005:1) Bu rakamlar gümrük uyum maliyetlerinin ölçülmesindeki metodolojik kısıtlamalar sebebiyle eleştirilebilir olsa da sonuç olarak gümrük uyum maliyetlerinin zannedildiğinden çok daha yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla gümrük uyum maliyetlerin düşürülmesinin gümrük uyumunu olumlu yönde etkileyeceği ve aynı zamanda ülkenin rekabet gücüne de önemli katkı sağlayarak ekonomik büyüme ve refah getireceği açıktır.

Ayrıca vergi uyum maliyetleri regresif yapıdadır. (Verwaal, 2001) Bu sebeple vergi uyum maliyetleri en çok küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri etkileyerek büyük firmalar lehine avantaj sağlar. Doğal rekabet ortamı bozulur, rekabette geriye düşen nispeten küçük firmalar pazarlardan dışlanır.

Bu aşamada ülkemizin gümrük uyum maliyetleri konusundaki mevcut durumunun ortaya konulması için ülkeler arası karşılaştırmalar yapmaya imkân sağlayan Dünya Bankasının İş Yapma Kolaylığı Raporu (Doing Business) ile Dünya Ekonomik Forumunun Ticaretin Etkinleştirilmesi (Enabling Trade) ve Küresel Rekabetçilik (Global Competitiveness) raporları incelenecektir. Bu çalışmalar uyum maliyetlerinin tek tek tespit edilmesi ve toplam uyum maliyetlerinin hesaplanması ile ilgilenmez. Ancak raporlarda yer verilen çeşitli göstergeler yoluyla uyum maliyetlerinin genel durumu hakkında bilgi edinmek ve marjinal değişimleri gözlemlemek mümkün olur. Bunun yanında ülkeleri başarılarına göre sıralamaları ve ülkeler arasında karşılaştırma yapma imkânı sağlamaları bahsi geçen raporlara büyük popülarite kazandırmıştır.



Şekil 6: Dünya Bankası İş Yapma Kolaylığı Sınır Ötesi Ticaret göstergeleri

Dünya Bankasının İş Yapma Kolaylığı Raporunda yer alan başlıklardan birisi olan Sınırötesi Ticaret (Trading Across Borders) başlığı ülkelerin ithalat ve ihracattaki kolaylık performansını Şekil 6'da görüldüğü gibi bir konteyner (20') eşyanın ithalat ve ihracatının tamamlanması için gereken süre ve harcanması gereken para miktarı göstergelerine göre ölçmektedir.

Dünya Bankası İş Yapma Kolaylığı 2016 ve 2017 raporlarından derlenen veriler Tablo 7'de yer almaktadır. Bahsi geçen rapora göre Türkiye Sınır Ötesi Ticarete 2017 yılında 190 ülke içinde 70 nci sırada yer almıştır.

Tablo 7. İş Yapma Kolaylığı Sınır Ötesi Ticaret 2016 yılı istatistikleri

	İHRACAT			İTHALAT	
	Genel Sıralama	Süre (Saat)	Maliyet (USD)	Süre (Saat)	Maliyet (USD)
Türkiye 2016	62	10	443	47	797
Türkiye 2017	70	21	463	52	797
OECD Ortalaması	-	15	186	13	141
Avrupa ve Orta Asya Bölgesi Ortalaması	-	55	306	52	293
Danimarka, Avusturya, Polonya, Portekiz, Çekya, Hollanda, Fransa, İtalya İspanya, Belçika, Romanya, Slovenya, Macaristan, Hırvatistan, Lüksemburg	1-16	1	0	1	0
Çin	96	47	607	158	947
G. Kore	32	14	196	7	342
Meksika	61	28	460	61	550

Kaynak: Dünya Bankası İş Yapma Kolaylığı 2016, 2017 Raporları

Dünya Ekonomik Forumunun Ticaretin Etkinleştirilmesi Raporu ise en son 2016 yılında yayınlanmıştır. Söz konusu raporda 7 ana sütun bulunmaktadır ve bunlardan üçüncüsü Gümrük İdaresinin Verimliliği ve Saydamlığı Ana Sütunudur.

Aşağıda yer alan Tablo 8’de bahsi geçen başlıkta yer alan göstergeler, bu göstergelerden Türkiye’nin aldığı puanlar ve sıralaması ile her gösterge için en başarılı ülke ve o ülkenin aldığı değerler yer almaktadır. Buna göre Türkiye 2016 yılında 136 ülke içinde 45 üncü sırada yer almaktadır. En başarılı ülke ise Singapur’dur.

Tablo 8. Ticaretin Etkinleştirilmesi 2016 yılı istatistikleri

Gümrük İdaresinin Verimliliği ve Saydamlığı Ana Sütunu	Türkiye Sıralama	Değer	En Başarılı Ülke	Değer
Gümrük Hizmetleri Endeksi (0-1)	59	0,63	Singapur	0,98
Gümrükleme Sürecinin Verimliliği(1-5)	36	3,2	Singapur	4,2
İthalat İçin Süre Belgeler (Saat)	57	11,1	Muhtelif	0,5
İthalat İçin Süre Hudut İşlemleri (Saat)	63	41,1	Muhtelif	0
İthalat İçin Maliyet Belgeler (\$)	86	141,6	Muhtelif	0
İthalat İçin Maliyet Hudut İşlemleri (\$)	110	655,3	Muhtelif	0
İhracat İçin Süre Belgeler (Saat)	47	5,0	Muhtelif	0,5
İhracat İçin Süre Hudut İşlemleri (Saat)	38	15,8	Muhtelif	0
İhracat İçin Maliyet Belgeler (\$)	67	87,0	Muhtelif	0
İhracat İçin Maliyet Hudut İşlemleri (\$)	88	376,4	Muhtelif	0
Düzensiz Ödemeler ve Rüşvet (IM/EX)	66	3,9	Finlandiya	6,7
İthalat İşlemleri Süre Öngörülebilirliği	55	4,2	Singapur	6,1
Gümrük Saydamlık Endeksi (0-1)	1	1	Muhtelif	1
Genel Sıralama (1-7)	45	5,1	Singapur	6,4

Kaynak: Dünya Ekonomik Forumu Ticaretin Etkinleştirilmesi 2016 Raporu

Dünya Ekonomik Forumunun her yıl yayınladığı Küresel Rekabetçilik Raporunda ise Mal Piyasalarının Verimliliği başlıklı altıncı ana sütun altında Gümrük İşlemlerinin Yüğü göstergesi yer almaktadır. Tablo 9’da da görüldüğü gibi Türkiye 2016-2017 raporuna göre söz konusu göstergede 138 ülke içinde 74 üncü sırada yer almıştır.

Türkiye’nin hesaplanan puanının 3,9 olduğu aynı rapora göre OECD ülkelerinin ortalama puanının 5,0, AB üyesi ülkelerin ortalama puanının ise 4,8 olduğu ve

OECD ülkeleri içinde Gümrük İşlemlerinin Yüğü göstergesinde en düşük puana sahip ülkenin Türkiye olduğu görülmüştür.

Tablo 9. Küresel Rekabetçilik Gümrük İşlemlerinin Yüğü İstatistikleri

RAPOR DÖNEMİ	ÜLKE / ÜLKE GRUBU	PUAN	SIRALAMA
2012-2013	Türkiye	3,6	96
2013-2014	Türkiye	3,8	87
2014-2015	Türkiye	3,8	83
2015-2016	Türkiye	3,8	82
2016-2017	Türkiye	3,9	74
	OECD Ortalaması	5,0	-
	AB28 Ortalaması	4,8	-
	Hong Kong	6,2	1
	Singapur	6,2	2
	Çin	4,4	55
	Meksika	4,0	72
	Güney Kore	4,5	49

Kaynak: Dünya Ekonomik Forumu Küresel Rekabetçilik Raporları

3.4. DGÖ'nün Yüğümlü Sınıflandırması ve Gönüllü Uyum Çerçevesi

Yüğümlülerin gümrük uyumu seviyelerinin değeriendirilmesi ve uyum değışikliklerinin düzenli takibi gümrük idareleri için önemli bir gerekliliktir. Farklı yüğümlü grupları farklı uyum seviyelerinde olduğundan ve farklı motivasyonlarla hareket ettiklerinden modern gümrük anlayışında yüğümlülerin sınıflandırılması (taxpayer segmentation) anlayışı hâkim olmuştur.

Gerçekte insan davranışı çok karmaşıktır ve bireysel karakter ve sosyal çevrenin etkisi altında şekillenir. Yüğümlüler uyum konusunda farklı kapasite ve dürtülere sahiptir ayrıca farklı konum ve şartlar altındadırlar. Bu durum yüğümlüleri uyumlu ve uyumsuz olarak iki gruba ayırmanın aşırı basit bir yaklaşım olacağını gösterir. Yüğümlüler tam uyum ve tam uyumsuzluk arasındaki bir çizgide herhangi bir

noktada olabilirler. Diğer taraftan yükümlünün bu çizgi üzerindeki yeri de sabit değildir bireye, durum veya şartlara göre değişir. (OECD, 2010:36) Ayrıca uyumsuzluğun farklı seviyelerde olabileceği de unutulmamalıdır. Uyumsuzluk kötü niyet taşımayan basit bir hata kaynaklı olabileceği gibi kasıtlı organize kaçakçılık da bir uyumsuzluktur.



Şekil 7: Risk esaslı uyum yönetimi piramidi konsepti (WCO, 2013:21)

Şekil 7’de Yeni Zelanda Gümrük İdaresinin kullandığı aynı zamanda DGÖ Risk Yönetimi Kompendiyumunda da esas alınan risk esaslı uyum yönetimi piramidi görülmektedir. Bu yaklaşıma göre yükümlüler kavramsal olarak 4 temel kategoriye ayrılmıştır.

Gönüllü Uyum (Voluntary Compliance): Piramidin tabanında gönüllü uyum sağlayan, doğru olanı yapmaya istekli yükümlü grubu yer alır. Zaten kendileri istekli olan bu gruptaki yükümlüler için gönüllü uyum davranışını muhafaza edecek ve uyumu kolaylaştıracak politikalar uygulanır. Uyum maliyetlerinin

düşürülmesi ve gönüllü uyumu teşvik edici tedbirler faydalı sonuçlar getirir. Ayrıca gönüllü uyum sağlayan yükümlüler için kontroller azaltılarak sınırlı kontrol kapasitesinin daha etkin kullanılması sağlanabilir.

Desteklenmiş Uyum (Assisted Compliance): Bu grupta uyumlu olmaya çalışan ama bunda her zaman başarılı olamayan yükümlüler yer alır. Buna karşı gümrük idareleri gönüllü uyumda başarı sağlanması için destekleyici politikalar izlemelidir. Bu gruptaki yükümlülerin büyük çoğunluğunu gümrük işlemleri hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahip olmayan KOBİ'ler oluşturur. Bu açıdan uyum maliyetlerinin düşürülmesi ve gönüllü uyumu teşvik edici tedbirler yanında bilgilendirme çalışmaları, eğitimler ve danışmanlık hizmetleri sağlanması gerekir.

Yönlendirilmiş Uyum (Directed Compliance): Bu gruptaki yükümlüler uyum sağlamak istemeyen fırsat bulduğunda uyumdan kaçınacak yükümlülerdir. Buna karşı gümrük idaresinin yükümlülere bu fırsatı vermemesi, etkili kontrol sistemleri ile uyumsuzlukları büyük oranda tespit edecek bir yapıya sahip olması gerekir. Denetlenme olasılığının ve tespit olasılığının artması caydırıcılık sağlar.

Zorlanmış Uyum (Enforced Compliance): Uyum yönetimi piramidinin en üst kısmında ise kasıtlı olarak uyumsuz olan, uyum göstermeme konusunda kararlı yükümlüler bulunur. Bu kişilerin yasadışı faaliyetlerine karşı gerekirse adli takibat da dâhil kanunun verdiği tüm güç kullanılarak mücadele edilir.

Risk esaslı uyum yönetimi ile bir yandan farklı yükümlü grupları için farklı stratejileri hayata geçirerek uyum seviyesi artırılmaya çalışılırken diğer yandan da kavramsal uyum yönetimi piramidi yukarıdan aşağıya doğru bastırılarak üst kısımları mümkün olduğunca daraltmak piramidin taban kısmını ise genişletmek yani gönüllü uyumu yükseltmek hedeflenmektedir.

DGÖ'nün gönüllü uyum çerçevesi ise şekil 8'de görülmektedir. Buna göre gönüllü uyumun sağlanması 3 sacayağına bağlıdır. Bunlar:

- 1) Uyum maliyetlerinin azaltılması,
- 2) Uyuma yönelik teşviklerin artırılması,

3) Tespit olasılığının artırılması.



Şekil 8: DGÖ gönüllü uyum çerçevesi (WCO, 2013:6)

Yine şekilde de görüldüğü gibi bahsi geçen 3 ana sacayağının güçlendirilmesi için tavsiye edilen uygulamalar şunlardır:

Uyum maliyetlerinin azaltılması:

- Gümrük tarifelerinin azaltılması
- Gümrük prosedürlerinin daha açık ve sade hale getirilmesi
- Gümrükleme öncesi yükümlülere yönelik bağlayıcı bilgilendirmeler

Uyuma yönelik teşviklerin artırılması:

- Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında kurulacak işbirliği
- Gönüllü uyumlular için işlemlerin kolaylaştırılması, kontrollerin azaltılması
- KOBİ'lerin vergi ödemelerinde destekleyici uygulamalar
- Gönüllü Bildirim Programı,

Tespit olasılığının artırılması

- Etkin risk yönetimi
- Gümrük idareleri arasında bilgi paylaşımı

3.5. Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunu Sağlamaya Yönelik Bazı Uygulamalar

Bu bölümde bir önceki başlık altında yer verilmiş olan Dünya Gümrük Örgütü'nün gönüllü uyum çerçevesinde yer alan sınıflandırmadan bağımsız olarak gümrük vergilerinde vergi uyumunu sağlamaya yönelik bazı uygulamalar açıklanacaktır.

3.5.1. Gümrük İşlemlerinin Otomasyonu ve Tek Pencere Sistemi

Gümrük işlemlerinin otomasyonu ile geçmişte manuel olarak genellikle kâğıt ortamında yapılan işlemlerin elektronik ortamda internet ve bilgisayar teknolojileri kullanılarak gerçekleştirilmesi ifade edilmektedir. Gümrük vergilerinde verginin beyanından ödenmesine kadar olan tüm sürecin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi sistemi büyük ölçüde kolaylaştırarak vergi uyum maliyetlerini azaltır.

Her geçen gün gelişen teknolojik imkânlarla gümrük işlemlerinin çok hızlı gerçekleştirilmesi mümkün hale gelmiştir. Böylece büyük oranda zaman tasarrufu sağlanması mümkün olmaktadır. Otomasyon sayesinde hem yükümlüler hem gümrük idareleri için müdahale alanları belirlenerek standartlar sayesinde uygulama farklılıklarının da en aza indirilmesi sağlanmış olur ve işlemlerin öngörülebilirliği artar.

Diğer taraftan işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi risk analizlerinin çok daha etkin yapılabilmesine imkân sağlar, kontrol oranlarının düşürülmesi ile eşyanın teslim sürecini kısaltır. Ayrıca bilgilerin elektronik ortamda olması dış ticaret ve gelir istatistiklerine anlık ve doğru olarak ulaşılabilmesini mümkün kılmaktadır.

Ülkemizde gümrük işlemleri ismini "BİLgisayarlı Gümrük Etkinlikleri" ifadesinden alan BİLGE programı üzerinden yürütülmektedir. e-gümrük yolunda atılan en önemli adım olarak kabul edebileceğimiz BİLGE, eşyanın gümrük idaresine

sunulmasından, gümrük işlemlerinin tamamlanarak ilgisine teslimine kadar gerçekleşen her aşamadaki işlemleri kapsayan gerçek zamanlı bir otomasyon sistemidir. (Şahin, 2010:52)

Gümrük beyannamesinin kapanması sonrasında oluşan ek tahakkuk ve/veya para cezası, vergilerin geri verilmesi kaldırılması, itirazlar, uzlaşma, yargı yoluna gidilmesi süreçleri ise BİLGE sistemi ile entegre çalışan tahsilat takip programı üzerinden yürütülecektir. Ancak söz konusu programın yapım çalışmaları devam ettiğinden henüz tüm modülleri aktif olarak çalışmamaktadır.

Tek Pencere Sistemi (single window) ise gümrük işlemleri sırasında istenen tüm belgelerin tek noktadan temin edilmesini ve gümrük işlemlerinin tek noktaya yapılacak başvuru ile yürütülerek tamamlanmasını sağlayan bir sistemdir. Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu'nun Tek Pencerenin Kurulması konulu 33 no.lu tavsiye kararında Tek Pencere, "Ticaret ve taşımacılık ile uğraşan tarafların standart bilgi ve belgeleri tek bir giriş noktasından sunarak ihracat, ithalat ve transit ile ilgili tüm yasal gereklilikleri yerine getirmelerine olanak sağlayan bir sistemdir." (UN/CEFACT, 2005:7) şeklinde tanımlanmaktadır.

Pek çok ülkede, uluslararası ticaretle uğraşan firmalar ithalat, ihracat ve transitle ilgili yasal düzenlemelere uyum sağlamak için ilgili devlet birimlerine çok sayıda bilgi ve belgeyi hazırlayıp sunmak zorundadır. Bu bilgi ve belgeler genellikle her biri kendine özgü farklı sistemleri olan (manuel veya otomasyonlu) farklı resmi dairelere sunulmaktadır. Uyum maliyetlerini artıran bu kapsamlı gereklilikler hem devlet hem de iş dünyasına ciddi bir yük oluşturur ve uluslararası ticaretin gelişmesine de ciddi bir engeldir. (UN/CEFACT, 2005:3) Bu kapsamda tek pencere sistemi yükümlülerle devleti tek bir noktada buluşturarak gümrük işlemlerin büyük ölçüde kolaylaştırılmasına imkân sağlar ve uyum maliyetlerini azaltarak vergi uyumuna olumlu katkıda bulunur.

20.03.2012 tarih ve 28239 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2012/6 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile "Tek Pencere" sisteminin Gümrük ve Ticaret Bakanlığının koordinasyonunda yürütüleceği kararlaştırılmıştır. Söz konusu

genelge kapsamında ülkemizde de Tek Pencere Sistemi kurulmuş olup sistemin geliştirilmesi çalışmalarına devam edilmektedir.

3.5.2. Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü

Gümrük konularıyla ilgili olarak temel uluslararası anlaşma olan Revize Kyoto Sözleşmesi gümrük idareleri ile özel sektör arasında her iki taraf açısından da faydalar sağlayacak ortaklıklar kurulmasını ve yüksek uyum seviyesindeki yükümlülerin tanınması için girişimlerin başlatılmasını içerir. (Widdowson, 2012:23) Bu çerçevede günümüzde pek çok ülke DGÖ'nün gümrük özel sektör işbirliği (customs-business partnership) konseptine dayanan Yetkilendirilmiş Yükümlü (Authorised Economic Operator -AEO) programını hayata geçirmiştir. Amacı ticaretin yasal bir zeminde gerçekleştirilmesinin ve tedarik zinciri güvenliğinin sağlanması olan bu program ile belirli şartları sağlayan güvenilir sayılan firmalara çeşitli kolaylıklardan faydalanma imkânı verilir.

Çoğu sınır ötesi kontrol düzenlemelerinde belirli gereksinimleri karşılayan tacirler operasyonel ve mali faydalar sağlanmak üzere yetkilendirilmektedir. Bu gereksinimler çeşitlilik gösterebilir fakat normal olarak iyi bir uyum geçmişini ve tacirin uyum kapasitesi ve sistemlerinin belirlenmesini içerir. İşlevsel olarak bu düzenlemeler gümrük idarelerinin her sınırötesi ticari işlem için beyanname düzenlenmesi gereğinin yerine genellikle hesap denetimine dayalı kontrol rejimi ile bazı idari sorumluluklarını yetkilendirilmiş tacire kaydırmasına imkân verir. (McInden vd., 2011:167)

Gümrük Kanununun 5/A maddesi uyarınca gümrük işlemlerinde ciddi ihlalleri olmamış güvenilir, ticari kayıtlarını düzenli tutan, mali yeterliliğe sahip, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip gümrük işlemleri olan kişiler (ithalatçı, ihracatçı, müşavir, nakliyecisi vs.) yetkilendirilmiş yükümlü olabilirler.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü almaya hak kazanan kişiler adına Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası düzenlenir. Bu sertifika askıya alma, geri alma veya iptal yaptırımı uygulanmadığı sürece sınırsız geçerlilik süresine

sahiptir. Bununla birlikte sertifika şartlarının taşınıp taşınmadığı periyodik olarak gerçekleştirilen denetimlerle kontrol edilmektedir.

Ülkemizdeki uygulama kapsamında yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahipleri aşağıdaki kolaylıklardan faydalanabilirler:

- Eksik beyan,
- Kısmi Teminat,
- Yeşil hat uygulaması,
- Beyannamenin belge kontrollerine tabi tutulması halinde kontrollerinin öncelikle yapılması,
- Beyanname kapsamı eşyanın muayeneye tabi tutulması halinde muayenenin öncelikle yapılmasıdır.
- Azaltılmış zorunlu bilgilerden oluşan özet beyan verme,
- Özet beyana ya da özet beyan yerine geçen belgelere veya özet beyan olarak kullanılan bilgilere dayalı emniyet ve güvenliğe ilişkin gümrük kontrollerinin azaltılması ve bu kontrollerin öncelikle yapılması,
- Sınır kapılarından öncelikli geçiş hakkı tanınması.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahipleri aşağıdaki izin ve yetkilerden ise talep etmeleri ve ilgili ek koşul veya koşulları sağlamaları halinde yararlanılabirler:

- Götürü teminat,
- Basitleştirilmiş işlem kapsamında A.TR Dolaşım Belgesi Düzenleme ve Vize Etme İzni
- Eşyanın kıymetine bakılmaksızın fatura beyanı veya EUR. MED fatura beyanı düzenleyebilme izni,
- İhracatta yerinde gümrükleme izni,
- İzinli gönderici yetkisi
- İzinli alıcı yetkisi
- İthalatta yerinde gümrükleme izni¹³

¹³ Bkz. Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği

Diğer taraftan ülkeler arasında imzalanan karşılıklı tanıma anlaşmaları ile anlaşmaya taraf ülkelerin birinin vermiş olduğu yetkilendirilmiş yükümlü statüsü diğer taraf ülkelerce de tanınmaktadır. Böylece yetkilendirilmiş yükümlüler anlaşmaya taraf ülkelerde de güvenilir kabul edilmekte ve çeşitli basitleştirme ve kolaylıklardan yararlanmaya devam ederek uluslararası alanda rekabet avantajı elde etmektedirler.

Sonuç olarak gümrük işlemlerinde önemli zaman ve parasal maliyet azalması getiren yetkilendirilmiş yükümlü statüsü uyum maliyetlerini düşürerek gönüllü vergi uyumunun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bir yandan statü sahibi firmalar statülerini korumak için gayret sarf ederken diğer yandan da statü sahibi olmayan firmalar statü şartlarını sağlamak için teşvik edilmektedir. Ayrıca güvenilir firmaların belirlenmesi ile sınırlı kaynakların yüksek riskli firmalar üzerine kaydırılarak etkin kullanılması sağlanmaktadır. Bu sayede kontrol etkinliği artırılarak vergi uyumunun artırılması mümkündür.

3.5.3. Risk Yönetimi Sistemi

Gümrük vergilerinde beyan esaslı sistem uygulanmaktadır. Dolayısıyla ödenmesi gereken verginin doğru beyan edilip edilmediğinin denetlenmesi gerekmektedir. Ancak uluslararası ticaretin geldiği noktada her bir gümrük beyanının tek tek denetlenmesi mevcut kaynaklar ve personel sayısı itibarıyla fiilen mümkün değildir. Bununla birlikte her beyanı denetleyecek kaynaklara sahip olunması halinde dahi bu denetim ekonomik açıdan mantıklı olmaz. Çünkü kontrol yükümlüler açısından hem zaman hem de parasal ek maliyetler getirir ve yüksek gümrük maliyetleri de uluslararası rekabet gücünü düşürür.

Modern gümrük idareleri bir yandan kontrolleri ve dolayısıyla gümrük maliyetlerini azaltırken aynı zamanda kontrol etkinliğini de korumak ve hatta artırmak için iki temel araca başvurmuştur: risk yönetimi ve eşya yükümlüsüne teslim edildikten sonra gerçekleştirilen hesap denetimi esaslı kontrol (sonradan kontrol) uygulamaları. Bu uygulamalar sayesinde gümrüğe gelen eşyalardan yalnızca risk

profillerine takılan küçük bir kısmı kontrole tabi tutulmakta, büyük çoğunluk ise kontrole tabi tutulmadan yükümlüsüne teslim edilmektedir.

Bu noktada sınırlı kaynaklarla gerçekleştirilen sınırlı kontrollerin etkinliğinin sağlanması açısından risk esaslı kontrollerin önemi ortaya çıkmaktadır. Risk esaslı kontroller sayesinde yüksek risk taşıyan beyanların hedeflenmesi sağlanarak riskler bertaraf edilmeye çalışılır.

Düzgün işleyen bir risk yönetimi sistemi etkili gümrük işlemleri için temel ilkedir ve tüm gümrük idarelerinin resmi veya gayri resmi de olsa bir şekilde risk yönetimi uyguladığını söylemek doğru olur. (De vulf, Sokol, 2005:92)

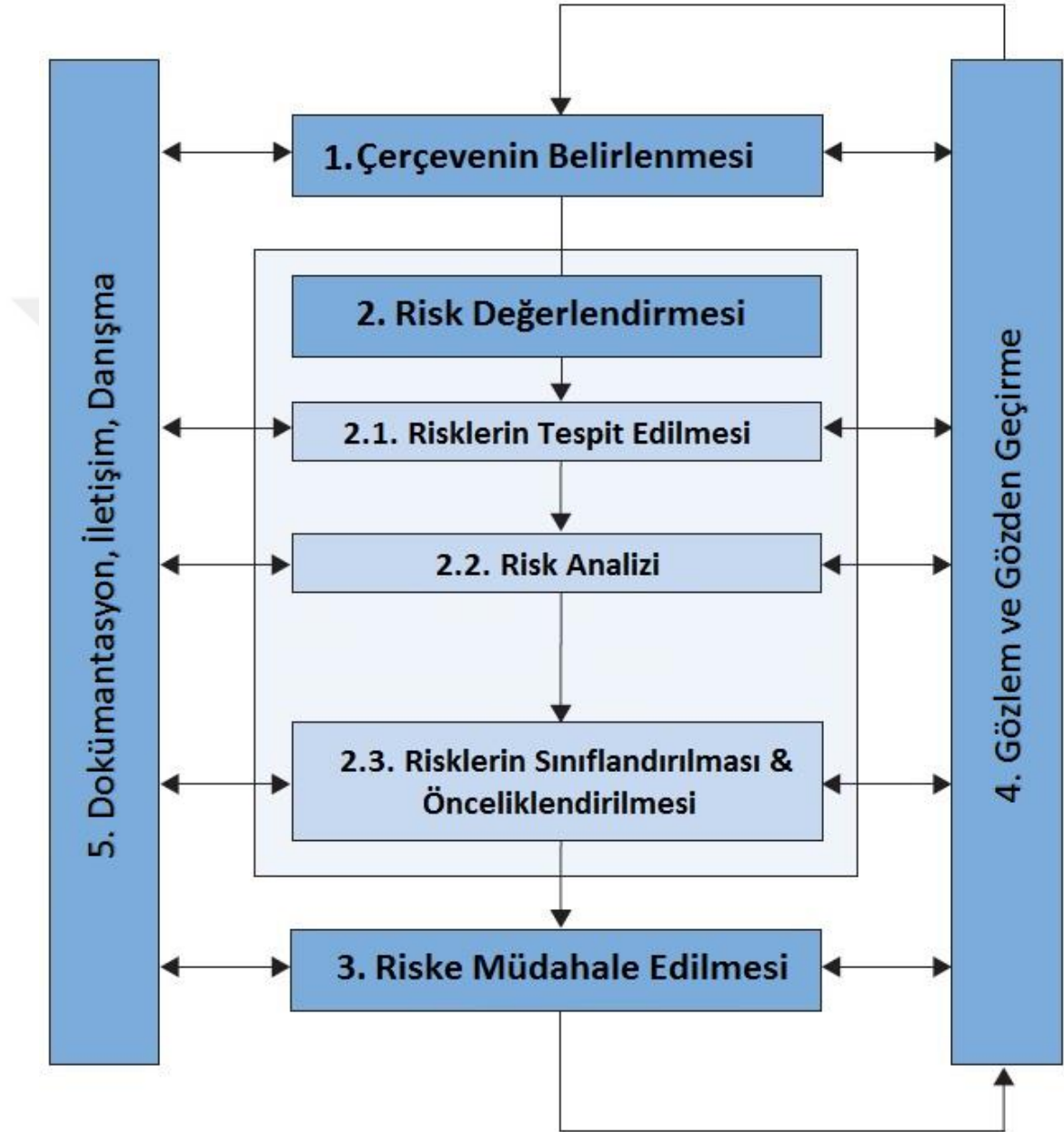
Etkin bir risk yönetimi sistemi gümrük idarelerinin kaynaklarını en iyi şekilde kullanmasını ve gerçek riskler üzerinde odaklanılmasını sağlayarak hatalı beyanların ortaya çıkarılması olasılığını büyük oranda artırmaktadır. Bu durum güçlü bir caydırıcılık sağlar ve vergi uyumunu artırır. Diğer taraftan risk yönetiminin vergi uyumuna asıl katkısı kontrol etkinliğini azaltmadan kontrollerin büyük oranda azaltılmasına imkân vermesi sayesinde vergi uyum maliyetlerini düşürmesi sonucunda gerçekleşmektedir.

Gümrük vergileri açısından risk hatalar veya kasıtlı vergi kaçırma sebebiyle verginin eksik tahsil edilmesidir. Risk yönetimi ifadesi ise Gümrük Kanununun 3/25 inci maddesinde “riskin sistematik olarak tanımlanması ve riskin en aza indirilmesi için gerekli olan tüm önlemlerin uygulanması amacıyla ulusal ve uluslararası kaynak ve stratejilere dayanılarak veri ve bilgi toplanmasını, risk analizi ve değerlendirilmesini, alınacak önlemlerin belirlenmesini ve uygulanmasını, bu sürecin işleyiş ve sonuçlarının düzenli olarak izlenmesi ve gözden geçirilmesini” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Şekil 9’da DGÖ’nün Risk Yönetimi Külliyyatında (WCO, 2013) yer verilen risk yönetimi çerçevesi görülmektedir. Buna göre risk yönetimi çerçevesi aşağıdaki temel aşamalardan oluşur:

- Çerçevenin belirlenmesi,
- Risklerin tespit edilmesi,

- Risk analizi,
- Risklerin değerlendirilmesi ve önceliklendirilmesi,
- Riske Müdahale Edilmesi.



Şekil 9: Risk yönetimi çerçevesi (WCO, 2011:13)

Görüldüğü gibi risk yönetimi süreci kendisini tekrarlayan döngüsel bir süreçtir. Sürecin aşamaları birbirinden bağımsız değildir ve her aşamada alınan geri bildirimler ile sistem gözetim altında tutularak güncellemeler yapılır.

3.5.4. Sonradan Kontrol

İthalatta gerçekleştirilen kontroller temelde üç farklı aşamada gerçekleştirilebilir. Bunlar: Eşya gümrüğe gelmeden önce yapılan ön kontroller, eşya gümrüğe geldiğinde yapılan kontroller ve eşya yükümlüye teslim edildikten sonra yapılan kontrollerdir. Bu kapsamda eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolüne sonradan kontrol (Post clearance audit - PCA) denilmektedir.

Sonradan kontrol, gümrüğe yapılan beyanların ve gümrük işlemlerinin doğruluğu ile usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı da dâhil eşyanın gümrük işlemlerine ve/veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verilerin ya da riskli kişi veya işlemlerin ilgili kişilere ait yerlerde kontrolünü ifade etmektedir.¹⁴

Sonradan kontrolün yasal dayanağını Gümrük Kanununun Eşyanın Tesliminden Sonra Beyanın Kontrolü Başlıklı 73 üncü maddesi teşkil eder. Söz konusu maddede *“Gümrük idareleri, eşyanın tesliminden sonra ve beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal veya ihraç işlemlerini veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verileri kontrol edebilirler. Bu kontroller beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilir. Mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilir.”* denilmektedir.

Risk yönetimi sisteminin açıklandığı bir önceki bölümde de belirtildiği üzere risk yönetimi ve sonradan kontroller eşya gümrüğe geldiğinde yapılan kontrolleri azaltırken aynı zamanda kontrol etkinliğini koruyan hatta artıran modern gümrük idarelerinin vazgeçilmez araçlarıdır.

Gümrüklerde genellikle yüksek risk taşıyan işlemlerin kontrolleri anlık olarak eşya gümrüğe geldiğinde yapılmaktadır ve bu kontrollerde mali kaygıların yanında güvenlik amacı da ön plana çıkmaktadır. Yapılan risk analizleri sonucunda az riskli görülen beyanlar için ise işlemler kolaylaştırılarak anlık kontrol yapılmadan

¹⁴ Bkz. Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği Madde 4/e

eşya yükümlüsüne teslim edilmekte, burada ortaya çıkan denetim boşluğu vergisel incelemelere ağırlık verilen, hesap denetimi esaslı sonradan kontrollerle telafi edilmeye çalışılmaktadır.

Sonradan kontroller tamamen beyanname bazlı bir denetim yaklaşımının yerine firma bazlı, konu bazlı veya sektör bazlı çok daha kapsamlı bir denetim anlayışını getirmektedir. Bu sayede denetim daha geniş bir çerçevede ve uzun bir zaman aralığındaki işlemleri kapsayacak şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

Sonradan kontrol sırasında gümrük beyannamesi ve ekleri dışında denetlenen firmanın muhasebe kayıtları, ithalat dosyaları, varsa fiziki üretim tesisleri, deposu vs, stok kayıtları ve para transferleri incelenebilir. İşlemler topluca incelenebildiği için gümrük veri bankalarındaki kayıtlar kullanılarak farklı firmaların aynı veya benzer eşya ithalatları kıymet ve tarife yönünden karşılaştırılarak vergi kaçaklarına yönelik bazı sinyallere ulaşılabilir. Farklı bilgi kaynaklarından elde edilen tüm bu bilgiler sayesinde beyanların doğruluğu etkin bir şekilde denetlenebilmektedir.

Dolayısıyla etkin ve kapsamlı bir vergi denetimine imkân sağlayan sonradan kontrol vergi uyumu açısından da son derece önemlidir. Bununla birlikte sonradan kontrol eşyanın tesliminden sonra da gümrük denetiminin yapılabilmesi olgusunu getirdiğinden usulsüzlük yapma potansiyeli olan kişiler üzerinde caydırıcı bir etki yaratmaktadır. Bu durum ülkemizde sonradan kontrol uygulamasının başladığı 2009 yılından itibaren yükümlülerin eşyalarını teslim aldıktan sonra yaptıkları gönüllü bildirimlerin büyük oranda artmasından da anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan sonradan kontrol gümrük idaresi ile ithalatçı, ihracatçı firmaların doğrudan iletişime geçtikleri, bilgi alış verişinde buldukları bir ortamdır. Genellikle firmalar gümrük işlemlerini gümrük müşavirleri aracılığıyla gerçekleştirdikleri için gümrük işlemlerine çok aşina olmayabilirler. Bu yönüyle sonradan kontrol klasik denetim yöntemlerinden farklı olarak sadece usulsüzlükleri ve hataları bulmaya odaklanmaz, aynı zamanda gümrük

işlemlerinin mevzuata uygun ve hızlı gerçekleştirilebilmesi, zayıf noktaların ortaya çıkarılması için yükümlülere rehberlik hizmeti sağlanmış olur.

Sonuçta iyi uygulanabilen bir sonradan kontrol sistemi, gümrük idaresi üzerindeki yükün azalması yanında, dış ticarete gümrük uygulamalarından kaynaklanan maliyetleri azaltarak, mevzuata uygun olarak yürütülen ticaretin daha kolay yapılmasına önemli katkı sağlayarak, yasadışı ticaretle ve kayıtdışılıkla daha etkili mücadele edilebilmesini mümkün kılarak, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında açılan doğrudan iletişim kanalı sayesinde karşılıklı güvenin tesisi ve bilgi paylaşımına ortam sağlayarak ve mevzuatın yeknesak uygulanmasını temin ederek vergi uyumunu artırıcı olumlu etkilere sahiptir.

3.5.5. Bağlayıcı Tarife Bilgisi ve Bağlayıcı Menşe Bilgisi

Gümrük vergilerinin tespiti özel uzmanlık gerektiren tarife, menşe, kıymet gibi teknik konular içerdiğinden bu konularda derinlemesine bilgi sahibi olmayan kişiler açısından gümrük işlemleri büyük belirsizlikler içerebilir. Bununla birlikte bazen bu konularda bilgili insanları bile tereddüte düşüren tartışmalı durumlarla karşılaşılabilir. Bu gibi durumlarda ithalat öncesinde gümrük idaresinden ithali planlanan eşya için bağlayıcı bir karar alınması, gerçekleştirilecek ithalatta ödenecek vergilerin ve gerekli diğer prosedürlerin bilinmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan ithalat/ihracat öncesi kararlar veya ön kararlar (advance rulings) olarak adlandırılacak bağlayıcı kararlar uluslararası ticaret işlemlerinin daha öngörülebilir ve açık olmasını sağlayarak vergi uyumuna büyük katkı sağlar.

Bağlayıcı ön kararlar gümrük idaresini başvuru sahibine karşı bağlamaktadır. Dolayısıyla gümrük işlemleri sırasında eşyanın ön karara konu eşya ile aynı eşya olduğunun belirlenmesi kaydıyla ön karara aykırı bir karar alınamaz. Böylece öngörülebilirlik ve açıklık sağlanması yanında gümrük işlemleri sırasında oluşması muhtemel uyuşmazlıklar en baştan giderilmiş olur, işlemler daha hızlı sonuçlanır, eşyanın gümrükten çekilmesi süreci kısalır. Sonuç olarak gümrük uyum maliyetleri de düşürülmüş olur.

Ayrıca bu bağlayıcı ön bilgiler uygulama farklılıklarını da gidermeye yardımcı olarak dış ticaret rejiminin yükümlüler arasında doğru ve yeknesak uygulanmasını sağlamaktadır.

Türk gümrük idaresinde de uluslararası uygulamalar paralelinde ilgili kişilerce talep edilmesi halinde Bağlayıcı Tarife Bilgisi (BTB) ve Bağlayıcı Menşe Bilgisi (BMB) verilmektedir.¹⁵ BTB veriliş tarihinden itibaren altı yıl; BMB veriliş tarihinden itibaren üç yıl geçerlidir.

Kişiler BTB ve BMB'nin yanında bağlayıcı olmamakla birlikte gümrük mevzuatının uygulanması hakkında başka bilgiler de talep edebilirler¹⁶. BTB, BMB ve diğer tüm bilgiler talep edene ücretsiz olarak verilir ancak gerek görülmesi halinde eşyanın kimyevi tahlili, ekspertizi vs. ile geri gönderilmesi için yapılan masraflar talepte bulunan tarafından karşılanır.

3.5.6. Gönüllü Bildirim Uygulaması

Gönüllü bildirim (Voluntary Disclosure) ifadesi ile yükümlülerin kendi istekleri ile gümrük idaresine bildirimde bulunması ifade edilmektedir. Yükümlülerin gönüllü bildirimde bulunması için onları gönüllü bildirime yönlendirecek bir motivasyon bulunmalıdır. Bu çerçevede daha önce yapılan hatalı, eksik beyanların düzeltilmesi durumunda ceza, faiz vs. uygulanmaması veya cezalarda indirimle gidilmesi yoluyla farklı şekillerde gönüllü bildirim programları uygulanarak vergi uyumunun artırılması sağlanabilir.

Uygulanan gönüllü bildirim programı ile yükümlülere, belirli şartların sağlanması halinde ceza ödemediği hatalı veya eksik bilgilerin düzeltilmesi veya gümrük idaresine daha önce bildirilmemiş bir bilginin bildirilmesi ve bu sayede vergisel durumlarının düzeltilmesi şansı verilmektedir. (WCO, 2013:10)

¹⁵ Bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanunu Madde 9

¹⁶ Bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanunu Madde 8

Gönüllü bildirim programları özenli bir şekilde hazırlandığında bildirimde bulunan yükümlüler, uyumlu yükümlüler ve gümrük idaresi de dâhil olmak üzere herkese fayda sağlar. (OECD, 2015:9) Gönüllü bildirim sayesinde bir yandan kısa dönemde vergi gelirlerinde artış sağlanırken diğer yandan da uzun dönemde gönüllü vergi uyumu teşvik edilmiş olur. Yükümlüler açısından ise hatalı, eksik beyanların cezaya düşmeden düzeltilmesi imkânı sağlanmış olmaktadır.

Gönüllü bildirim uygulaması geçici veya kalıcı programlar ile yapılabilir. Ülkemizde de gümrük vergileri için gümrük kanunu ile kalıcı bir gönüllü bildirim uygulaması yürürlükte bulunmaktadır. Gümrük Kanununun 234/3 üncü maddesine göre, aynı maddede sayılan aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda cezalar yüzde on beş nispetinde uygulanmaktadır. Bu uygulama ile yükümlülerin hatalı, eksik beyanlarını gönüllü olarak yapacakları beyanla düzeltmeleri durumunda uygulanacak cezanın %85 inden vazgeçilmektedir.

3.5.7. Geri Verme

Fazla alınan vergiler de eksik alınan vergiler gibi bir uyumsuzluk sebebidir. Bu açıdan fazla ödenmiş vergilerin geri verilmesi vergi uyumunu sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Diğer taraftan vergi idarelerinin hiç ödenmemesi gerektiği halde ödenmiş veya fazla ödenmiş vergileri ilgililerine iade etmesi vergilemede adaletin sağlanması ve vergi idarelerinin yükümlüler nezdindeki itibarının korunması noktasında büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla geri verme yükümlülerin devlete duydukları güveni de artıran bir uygulama olarak vergi uyumuna olumlu yönde katkı sağlar.

Geri vermeye ilişkin temel hükümler Gümrük Kanununun “Vergilerin Geri Verilmesi veya Kaldırılması” başlıklı 210-217 nci maddelerini kapsayan Beşinci Bölümünde yer almaktadır. Buna göre:

Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk

ettirilen gümrük vergileri kaldırılır. Geri verme veya kaldırma için ilgilinin üç yıl içinde müracaat etmesi gerekir. Diğer taraftan gümrük idaresince kontrol ve denetleme sonucunda, geri verme veya kaldırma hallerinden birinin tespiti durumunda müracaat beklenmeden resen geri verme, kaldırma yapılabilir.

3.5.8. Gümrük Vergilerinin Ödenmesinde Sağlanan Kolaylıklar

Vergilerin ödenmesinde sağlanan kolaylıklar yükümlüler üzerindeki yükü hafifleterek vergi uyumunun sağlanmasında olumlu katkı sağlamaktadır. Özellikle gümrükte gerçekleştirilen işlemler genellikle büyük çaplı işlemler olduğundan yüksek miktarlarda vergisel yükümlülük doğması, bazı durumlarda önceden hesaplanandan daha fazla vergi tahakkuk etmesi ve ithalatta ödenen gümrük vergilerinin eşya henüz kullanılmadan veya satılmadan dolayısıyla henüz o eşyadan kâr elde edilmeden ödenmesi sebebiyle yükümlüler zaman zaman vergi ödemelerinde sıkıntıya düşebilmektedir.

Bu çerçevede gümrük vergilerinin ödenmesinde yükümlülere kolaylık sağlanması açısından çeşitli yasal düzenlemeler yürürlükte bulunmaktadır. Bu kolaylıklardan ilki hem idare hem yükümlüler açısından gereksiz iş yüküne sebep olacak düşük miktarlı alacaklar için terkin yolunun açılmış olmasıdır. Terkin “yazılmış bir şeyi çizerek silme”¹⁷ anlamına gelmektedir. Vergiler açısından da verginin terkin edilmesi, verginin tamamının veya bir kısmının silinmesi, tüm yasal sonuçları ile birlikte kaldırılmasını ifade etmektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 106 ncı maddesine istinaden tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 20 TL'ye kadar olan alacaklar terkin olunabilir.

Vergi ödemelerinde sağlanan bir diğer kolaylık ise verginin tecil edilebilmesi yani ertelenebilmesidir. Verginin belirli kısımlarının belirli tarihlere ertelenmesini ifade eden taksitlendirme de tecil kapsamındadır. Verginin ertelenmesi ile aslında yükümlülere dolaylı yoldan kredi sağlanmış olur.

¹⁷ <http://www.tdk.gov.tr/> (Erişim: 17.10.2016)

4458 sayılı Gümrük Kanununun 198/1 inci maddesi uyarınca yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunlu olmakla birlikte, ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilmektedir.

Diğer taraftan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine istinaden amme borcunun vadesinde ödenmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Ayrıca gümrük vergilerinin eksik ödenmiş olması dolayısıyla düzenlenen idari para cezaları için de taksitlendirme imkânı bulunmaktadır. Kabahatler Kanununun 17/3 üncü maddesine göre kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, idarî para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilir.

Bahsi geçen bu ödeme kolaylıklarının yanında Gümrük Kanununun 196 ncı maddesi uyarınca, yine gerekli teminatın sağlanması şartıyla, belirli aralıklarla, aynı kişiye teslim edilen aynı cins eşyanın gümrük vergileri 30 günü geçmeyecek şekilde belirlenecek bir süre içinde “toplu tahakkuk” ettirilebilir. Böylece vergilerin ödenmesi de dolaylı olarak ertelenmiş olur. Ayrıca henüz yasal altyapısı oluşturulmamış olmakla birlikte yakın zamanda diğer gelişmiş ülke uygulamaları paralelinde yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahibi yükümlüler için vergilerin ödenmesinin ertelenmesine yönelik gümrük kanununda bir düzenleme yapılması beklenmektedir.

3.5.9. Vergi Uyuşmazlıkların Çözümüne Yönelik Uygulamalar

Vergi uyuşmazlıkları vergi idaresi ile yükümlüler arasında vergilendirme işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Verginin toplanması aşamasında alacaklı konumunda olan devlet ile borçlu konumunda olan yükümlülerin menfaatleri çatışabildiğinden vergi idaresi ile yükümlüler zaman zaman karşı karşıya gelebilmektedir.

Vergi idaresi daha çok vergi toplamak hedefiyle hareket ederken yükümlüler daha az vergi vermek isterler. Bu durum mevzuatın farklı yorumlanmasına, yorum farklılıkları da doğal olarak uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Gümrük vergi uyuşmazlıkları itiraz yolu veya uzlaşma müessesesi kullanılarak idari yollarla çözülebileceği gibi yargı yoluyla da çözülebilir. Bu yollarla devlet karşısında güçsüz ve pasif durumda olan bireylerin haklarının korunması sağlanmaya çalışılmaktadır. Uyuşmazlıkları ortadan kaldıran ve yükümlülerin haklarını koruyan bu uygulamalar vergi uyumuna da katkı sağlamaktadır.

3.5.9.1. İtiraz Yolu

İtiraz yolu gümrük vergilerinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde faydalanılabilecek idari yollardan birisidir. Özellikle vergi uyuşmazlıklarına sebep olan hesap hataları ve diğer bazı yanlışlıkların büyük kısmı bu aşamada çözüme kavuşturulabilir. İtiraz sonucunda uyuşmazlık konusu husus bir üst makam veya üst makam yoksa aynı makam tarafından tekrar değerlendirilerek karara bağlanmaktadır.

Gümrük Kanununun 242 inci ve 243 üncü maddeleri ile itiraz hakkı düzenlenmiştir. Bu çerçevede yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

Diğer taraftan gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı da itiraz edilebilir. Bu durumda tebliğden itibaren on beş gün içinde Bölge Müdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilir. İtiraz üzerine, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunmasına izin verirler. İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesindir.

3.5.9.2. Uzlaşma Müessesesi

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne yönelik bir diğer uygulama ise uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi yükümlüler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden yapılacak görüşmeler ile idari aşamada çözüme kavuşturulmaya çalışılması amacıyla oluşturulmuştur.

Uzlaşma idare açısından vergi ve cezaların belirlenecek bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, alacakların hızlı tahsilini sağlamanın yanında, hem idare hem de yükümlüler için yargı sürecinin uzaması ve sonucun belirsizliği sebebiyle doğacak sıkıntıları önler. Diğer taraftan yargı yoluna gidilmesine gerek kalmayacağı için mahkemeler üzerindeki yük azaltılmış olur, idare ve yükümlüler dava takibi masraflarından kurtulur.

Ülkemizde 2011 yılında Gümrük Kanununda yapılan bir düzenleme ile Gelir İdaresi Başkanlığına uygulanan uzlaşma müessesesi örnek alınarak gümrük vergileri ve cezaları için de uzlaşma yolu açılmıştır. Gümrük uzlaşma müessesesi Gümrük Kanununun 244 üncü maddesi ve bu maddeye dayanılarak 27 Ağustos 2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir.

Gümrük Kanununun 244 üncü maddesine göre:

Uzlaşmaya konu alacaklar hakkında, yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların;

a) Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya Kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı,

b) İhtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olduğu, hususları ileri sürülerek uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur.

Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması halinde uzlaşmadan yararlanılamaz.

Gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği idarece derhal yerine getirilir. Yükümlü veya ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz.

3.5.9.3. Yargı Yolu

Vergi uyuşmazlıkları idari yargının bir parçası olan vergi yargısının görev alanına girmektedir. Anayasanın 125 inci maddesi uyarınca idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Bu kapsamda gümrük vergilerinde idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için yargı yoluna başvurulabilir.

Yargı yolunun kullanımına ilişkin hükümler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almaktadır. Söz konusu Kanunun 7 nci maddesine göre idari uyuşmazlıklara karşı Danıştay ve İdare Mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde 30 gün içinde dava açılabilir. Bu süre idarenin kararının tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlar. İlgilinin idareye başvurduğu durumlarda ise idarenin 60 gün içinde cevap vermemesi halinde istek reddedilmiş sayılarak dava açma süresi içinde dava açılması mümkündür.

Vergi uyuşmazlıklarında yargı mercii vergi mahkemeleridir. İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın belirlendiği durumlarda Danıştay da yargı mercii olabilir. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.

Vergi mahkemelerinin verdiği kararlara karşı 30 gün içinde, karar tek hâkimle verilmişse Bölge İdare Mahkemesine itiraz yoluyla, kurul halinde verilen kararlara karşı ise Danıştay'a temyiz yoluyla başvurulabilir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için temyiz mercii Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'dur. İtiraz ve temyiz başvurusu, vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz. Bu kararların yürütülmesini durdurabilmek için ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekir.

Yine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 58 inci maddesine istinaden yükümlüler kendilerine tebliğ edilen ödeme emrine karşı 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedir.

4. BÖLÜM

TÜRKİYE ÖZELİNDE GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİ UYUMUNUN ARTIRILABİLMESİ İÇİN ÖNERİLER

Çalışmanın bu bölümünde İkinci Bölümde ele alınmış olan vergi uyumunu etkileyen faktörler ve yüksek vergi uyumunun sağlanması için temel ilkeler ile gümrük vergilerinde vergi uyumunun ele alındığı Üçüncü Bölümde yer alan hususlar çerçevesinde Türkiye özelinde gümrük vergilerinde vergi uyumunu artırmaya yönelik olarak vergi yükünü azaltıcı, vergi uyum maliyetlerini düşürücü, gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki karşılıklı güven ve işbirliğini artırıcı, adalet algısını artırıcı ve kontrollerde etkinliği artırıcı bazı önerilere yer verilmiştir.

4.1. Vergi Oranlarının Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmeyecek Seviyelerde Belirlenmesi

Gümrük vergilerinde oluşan vergi uyumsuzluklarının esas kaynağını korumacı politikalar sebebiyle yüksek uygulanan gümrük tarifeleri oluşturmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçırma teşvik eden en önemli etkenlerden birisidir.

Tablo 10. Ağırlıklılandırılmış Gümrük Tarifesi Oranları (2015 Yılı)

Ülke / Ülke Grubu	Oran
Türkiye	3,2
AB Ülkeleri	1,57
OECD Ülkeleri (2012 yılı)	1,68
ABD	1,64
Rusya Federasyonu	2,8
Çin Halk Cumhuriyeti	3,41

Kaynak: Dünya Bankası websitesi

Tablo 10'da Dünya Bankası tarafından yayınlanan tüm eşyaları kapsayan ağırlıklılandırılmış tarife oranlarına ilişkin veriler yer almaktadır. Söz konusu tabloya göre ülkemizdeki mevcut gümrük tarifesi oranı ortalaması AB üyesi ülkeler ve OECD ülkeleri ortalamalarının yaklaşık 2 katı üzerinde, %3,2 olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla ülkemizde gümrük tarifelerinin yüksek olduğu söylenebilir.

Bununla birlikte gümrük vergi kaçaklıkları incelendiğinde kaçakçılığın en çok vergilerin çok yüksek olduğu petrol ürünleri, tütün, alkol, çay, şeker gibi ürünlerle, tekstil ürünleri ve bazı gıda maddelerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Doğal olarak bu ürünler çeşitli yöntemler kullanılarak vergi ödemedi veya az vergi ödeyerek ithal edildiklerinde kaçakçılar için çok yüksek kâr elde etme imkânı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda yakalanma ve cezalandırılma olasılığına rağmen kaçaklıklar kaçınılmaz hale gelmektedir. Sonuçta her gün yeni kaçaklık yöntemlerinin geliştirildiği ülkemizde kaçaklıkla mücadeleye büyük kaynaklar ayrılrsa da kaçaklık önlenememektedir.

Diğer taraftan kaçakçılığın yoğun olduğu sektörlerde doğal rekabet ortamı da bozulduğundan dürüst tacirler piyasada iş yapamaz duruma gelebilirler. Eşya bazında değerlendirildiğinde uluslararası piyasalarda satış fiyatı belli bazı ürünlerin, yurtiçinde vergi ve nakliye masrafları dâhil edilerek hesaplanan ithalat maliyetinin altında fiyatlarla satıldığına rastlamak mümkündür. Bu durum ekonomik varlığını sürdürme gayreti içinde olan iyi niyetli yükümlüleri bile vergi kaçırmaya itebilmektedir.

Bu açıdan vergi oranlarının vergi kaçırmayı çok cazip hale getirmeyecek seviyelerde belirlenmesi gönüllü vergi uyumu sağlama noktasında ilk dikkate alınacak konu olmalıdır.

Bazı ürünlerde uygulanan tüketimi kısma amaçlı yüksek oranlı vergilerin yerine tüketici tercihlerini yönlendirerek tüketimi kısımaya yönelik çeşitli tedbirler alınabilir. Yerli üreticileri koruma amaçlı vergi oranlarını yükseltmek yerine ise, yerli üreticileri destekleyici ve rekabet avantajı sağlamaya yönelik Ar-Ge ve

bölgesel teşvikler, finansman ve yatırım maliyetlerini düşürecek tedbirler ve istihdam ve üretim üzerindeki vergi yükünün azaltılması gibi yollara başvurulabilir.

4.2. Gümrük İdaresinin Kaçakçılıkla Mücadele Etkinliğinin Artırılması

Gümrük vergilerinde vergi uyumunu sağlamaya yönelik alınması gereken tedbirlerden bir diğeri gümrük idaresinin kaçakçılıkla mücadele etkinliğinin artırılmasıdır.

Gümrük kaçakçılıkları ile yasadışı yollarla gümrük işlemlerine tabi tutulmadan ithal edilen eşyalar sebebiyle her yıl önemli miktarda vergi kaybı olduğu bilinen bir gerçektir. Diğer taraftan kaçakçılıkla mücadele etkinliğinin artırılması sayesinde vergi kaçakçılığının yanında uyuşturucu, silah, insan kaçakçılığı gibi güvenlik yönünden önem taşıyan kaçakçılık türlerine karşı da önemli başarılar elde edilebilir.

Kaçakçılıkla etkin mücadele edilebilmesi için gümrük idaresinin kaçakçılığı tespit ve önleme kapasitesi her geçen gün gelişen teknolojik imkânlardan da istifade edilerek artırılabilir. Bu kapsamda günümüzde gelişmiş ülkelerin özellikle x-ray tarama sistemlerine önem verdikleri görülmektedir. Ülkemizde de kullanılan sabit veya portatif, hareketli sistemlere yenileri eklenerek, her konteynerin her tırın her araç, bagaj ve kargonun gümrükleme süreci yavaşlatılmadan taranması sağlanabilir.

Sınır kaçakçılığını önlemeye yönelik olarak sınır gözetleme etkinliğini artıran termal kameraların kullanımı yaygınlaştırılarak özellikle kaçakçılığın yoğun olduğu bilinen tüm sınır hatlarının bilgisayar kontrolünde 7/24 izlenmesi mümkündür.

Diğer taraftan gümrüklü eşyanın taşınması aşamasında gerçekleştirilen kaçakçılıkları önlemede ise araç takip sistemleri kullanılmaktadır. Bu sistemlerin de kullanımı yaygınlaştırılarak ve daha etkin hale getirilerek, her tır ve geminin bilgisayar kontrolünde 7/24 takip edilmesi mümkündür. Kullanılacak bilgisayar programları sayesinde şüpheli durumlar otomatik olarak tespit edilebilir, ilgili

personelin bilgilendirilmesi ve olaylara zamanında müdahale edilmesi sağlanabilir.

4.3. Gümrük Vergilerinin ve Vergilere İlişkin Mevzuatın Sadeleştirilmesi

Birinci bölümde belirtildiği gibi vergi sisteminin karmaşıklığı vergi uyum maliyetlerini artırarak vergi uyumunu olumsuz etkileyen temel sebeplerdendir. Uyumun artırılabilmesi için kişilerin yükümlülükleri konusunda açık ve anlaşılır bir şekilde bilgilendirilmiş olması gerekir. Konu gümrük vergileri açısından ele alındığında ülkemizdeki gümrük vergi sisteminin çok karmaşık olduğu görülmektedir. Özel uzmanlık gerektiren karmaşık düzenlemeler bireyleri gümrük işlemlerini gümrük müşavirliği hizmeti almadan kendi kendilerine yapamayacak duruma getirmektedir.

Vergilendirmede açıklık ilkesine de aykırı olan bu durum sebebiyle gümrükle ilgili konularda çalışan uzmanlar bile farklı GTİP'lerde sınıflandırılan eşyalar için ithalat veya ihracatta ödenmesi gereken vergiler ve idari/teknik düzenlemeler sebebiyle alınması gereken belgeler/izinler vs'nin neler olduğunu kendileri takip edememekte, bunun için ücretli olarak kullanılabilen özel hazırlanmış çeşitli mevzuat takip programları kullanmaktadırlar.

Gümrük vergilerindeki karmaşıklık temelde vergiye tabi ithalat ve ihracata konu eşyaların sayıca fazlalığı, vergilerin sayıca fazlalığı, bu vergilere ilişkin mevzuatın çok geniş olması, bir arada topluca bulunmaması ve muafiyet, istisnalar ve ekonomik etkili rejimler sebebiyle zorunlu olarak karşımıza çıkan detaylı düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

Gümrük vergilerinde vergi uyumunun artırılması için öncelikli olarak yapılması gerekenlerden birisi her biri ayrı mevzuata tabi farklı adlar altında alınan gümrük vergilerinin sayıca azaltılması olmalıdır. Bu kapsamda gümrük vergisi, KDV, ÖTV, TEV ve dampinge karşı vergi dışında kalan fon, kesintiler vs. birleştirilebilir.

Bu noktada atılabilecek diğer bir önemli adım tüm gümrük vergilerinin GTİP bazında düzenlenerek, İthalat Rejim Kararına eklenmesidir. Bu sayede bir eşyayı

ithal etmek isteyen kişi bu eşya için ne kadar vergi ödemesi gerektiğini farklı farklı mevzuatlardaki karışık düzenlemelerden çıkarım yaparak değil tek bir listeye bakarak net olarak görebilecektir.

Ayrıca gümrük vergilerine ilişkin mevzuat mümkün olduğunca gümrük kanununda toplanmalı, gümrük vergilerine ilişkin hükümlere gümrük kanununda tek başlık altında aynı bölüm veya kısımda yer verilmeli ve muafiyet ve istisnalar azaltılmalıdır. Bu sayede bir yandan mevzuatın basit, sade ve kolay anlaşılır bir yapıya kavuşması sağlanırken bir yandan da mevzuatın uygulanması kolaylaştırılmış, uygulama farklılıkları ve uyuşmazlıklar azaltılmış olacaktır.

Diğer taraftan gümrükte vergi ödeme yükümlülüğü yanında varsa dış ticarete uygulanan teknik düzenlemeler, standardizasyon, gözetim ve korunma önlemleri, haksız rekabetin önlenmesine yönelik uygulamalar vs. sebebiyle ortaya çıkan diğer kurallar ve yükümlülüklerin neler olduğu bilgisinin de yükümlülerce kolay ulaşılabilir olması vergi uyumuna katkıda bulunacak önemli bir adım olacaktır. Bu çerçevede AB ülkelerinde kullanılan Topluluk Entegre Tarifesi (TARIC) sistemi örnek olarak verilebilir. TARIC, AB kombine nomanklatürüne eklenen ek kodlar ile tüm gümrük tarifesi ve ticaret politikası önlemleri unsurlarını bünyesine alan bir kodlama sistemidir. İnternet üzerinden herkesin erişimine açık olan bu sistemde ithal veya ihraç edilecek eşyanın kombine nomanklatür kodu ve menşei ülkesi girilip varsa alt açılımlara gidilerek ödenmesi gereken vergi oranının ve karşılanması gereken diğer ticaret politikası önlemlerinin neler olduğu bilgisine ulaşılabilmektedir. Yükümlüler açısından büyük kolaylık sağlayan bu sistem aynı zamanda detaylı istatistiki bilgiler de sağlamaktadır. Türkiye de AB üyesi olduğunda TARIC sistemine geçmiş olacaktır ancak AB üyeliği beklenmeden benzer, hatta daha kapsamlı bir sistemin hayata geçirilmesinin önünde bir engel yoktur.

Yükümlülerin ithal edecekleri eşyalara ilişkin yükümlülüklerini tam ve doğru olarak bilebilmeleri için eşyanın sınıflandırıldığı GTİP'i ve menşeiini bilmeleri gerekmektedir. Bu açıdan GTİP tespitinin nasıl yapılacağına dair eğitici, bilgilendirici açıklamaların, tarife cetveli izahnamesinin, alfabetik eşya fihristi ve

BTB veri tabanının yükümlülerin kolayca ulaşabileceği şekilde hepsi bir arada ve kullanıcı dostu bir arayüzle gümrük web sitesinde yer alması faydalı olacaktır.

Sonuç olarak gümrük vergi sisteminin daha açık ve anlaşılır bir yapıya kavuşturulması için mevzuatta değişiklikler yapılması gerekmektedir. Gümrük vergilerinin ve vergilere ilişkin mevzuatın sadeleştirilmesi ile bilgisizlik ve yanlış anlamalardan kaynaklanan hatalar büyük ölçüde ortadan kalkacağından kaynakların kasıtlı vergi kaçaklarına yoğunlaştırılması ve gümrük suçları için daha caydırıcı cezalar uygulanması mümkün hale gelebilir.

4.4. Otomasyonun Geliştirilmesi ve Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması

Gümrük, AB ile olan Gümrük Birliğimizin de katkısıyla otomasyonun diğer alanlara göre çok daha erken dönemde geliştiği ve günümüzde de en yoğun olarak kullanıldığı alanlardan birisi durumundadır. Bugün gelişen bilgisayar ve internet teknolojilerinin sunduğu imkânlardan da yararlanılarak gümrük vergilerinde vergi beyan ve ödeme sistemleri büyük oranda elektronik ortamda yürütülmektedir. Bununla birlikte baş döndürücü hızla ilerleyen teknoloji yakından takip edilerek bu güçlü otomasyon altyapısının daha da geliştirilmesi mümkündür.

Bu çerçevede hedef dış ticaret işlemleri yapacak firmaların gümrük işlemleri için sisteme kaydettirilmesinden başlanarak, gümrük işlemlerinin her aşamasının mümkün olduğunca gümrüğe gidilmesine gerek kalmadan, kâğıt formda dokümanlar ibraz edilmesine ihtiyaç duyulmadan, gereksiz bürokratik işlemler ve mükerrer bilgi-belge talepleri ortadan kaldırılarak gerçekleştirilmesi olmalıdır. Yükümlülerin farklı devlet birimleri arasında koordinasyon sağlayan tek bir devlet otoritesi ile muhatap edilmesi sağlanmalı, tüm gümrük işlemleri ve eşyanın durumu anlık olarak takip edilebilir hale getirilmelidir. Otomasyon altyapısının güçlendirilmesi ile 7/24 çalışan gümrük anlayışına geçilebilir.

Gümrük beyannamesinin kapanması sonrasında oluşan ek tahakkuk ve/veya para cezası, vergilerin geri verilmesi kaldırılması, itirazlar, uzlaşma, yargı yoluna

gidilmesi süreçlerinin yürütüleceği BİLGE sistemi ile entegre çalışan tahsilat takip programının tüm modülleri ile birlikte kullanılır hale getirilmesi önemlidir.

e-teminat sistemi kurulmalı, e-ödeme imkânları artırılmalı ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu uyarınca bir zorunluluk olan e-tebligat uygulaması yaygınlaştırılmalıdır.

Liman takip sistemleri ve serbest bölge sistemlerinin BİLGE sistemi ile entegrasyonu sağlanarak tek pencere sistemi daha kapsamlı bir hale getirilebilir.

Bahsi geçen bu bileşenlerin tamamının işler hale gelmesi ve BİLGE sistemi çatısı altında birbiri ile entegre çalışması durumunda gerçek bir Tek Pencere sisteminin varlığından söz edilebilir. Elektronik Veri Değişimi (EDI – Electronic Data Interchange) ve e-imza temelli çalışacak bu sistemler sayesinde belge sunma, başvuru, belge düzenlenmesi vs. gibi tüm gümrük işlemlerinin elektronik ortamda ve tek noktadan gerçekleştirilmesi sağlanacaktır. (Şahin, 2014b:31)

4.5. Yetkilendirilmiş Yükümlü Uygulamasının Yaygınlaştırılması

Üçüncü bölümde detaylı açıklandığı üzere yetkilendirilmiş yükümlü uygulaması gümrük işlemlerinde önemli zaman ve parasal maliyet azalması getirerek uyumu kolaylaştırmakta ve gönüllü vergi uyumunun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında yetkilendirilmiş yükümlü uygulaması sayesinde sınırlı kaynakların yüksek riskli firmalar üzerine kaydırılması ve bu sayede kontrol etkinliğinin artırılması mümkün hale gelmektedir. Bu açıdan iyi uygulanan bir yetkilendirilmiş yükümlü programı modern gümrük idareleri için vazgeçilmez araçlardan birisi haline gelmiştir.

Türkiye yetkilendirilmiş yükümlü (AEO) programını 2013 Ocak ayında başlatmıştır. Ayrıca Haziran 2014'te Güney Kore ile karşılıklı tanıma anlaşması imzalanmıştır. Hâlihazırda Şubat 2017 itibarıyla ülkemizde AEO sertifikası sahibi

firma sayısı yalnızca 50'dir ve Sırbistan ve Kazakistan ile karşılıklı tanıma anlaşması imzalanması için görüşmeler devam etmektedir.¹⁸

Dünya uygulamalarına bakıldığında ise 2016 yılı itibariyle ABD'de yaklaşık 11.000, AB ülkelerinde 15.000 AEO sertifikası sahibi firma bulunduğu görülmektedir ve bu firmalar gümrük işlemlerinin tahminen %90'ını gerçekleştirmektedir. Diğer gelişmiş ülkelerde ise bu kapsamda olmamakla birlikte AEO sertifikası sahibi firma sayısının yüzlerle ifade edildiği ancak uygulamanın hızlı bir şekilde yaygınlaştığı anlaşılmaktadır. (WCO, 2016)

Dolayısıyla ülkemizde de yetkilendirilmiş yükümlü uygulamasının hızla yaygınlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda yetkilendirilmiş yükümlü olmanın daha çekici bir hale getirilmesi ve sistemin avantajlarının firmalara daha iyi anlatılmasıyla firmalar uluslararası geçerliliği de olan AEO sertifikası almak için teşvik edilebilir.

4.6. Sonradan Kontrol Denetimlerinin Etkinliğinin Artırılması

Beyan edilen vergilerin doğruluğunun kontrol edildiği ve maliyedeki vergi denetimlerinin gümrükteki karşılığı olarak değerlendirilebilecek olan sonradan kontrol denetimleri gümrük vergilerinde vergi uyumunun sağlanabilmesi için üzerinde en çok durulması gereken hususlardandır.

2013'te yayınlanmış olan Avrupa Birliği'nin "AB Gümrük Birliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Çalışma" raporuna göre, 2011 yılında AB üyesi ülkelerde (EU27) toplam gümrük personelinin %14'ü sonradan kontrolle görevlendirilmiş personelden oluşmaktadır. (EC, 2013:112) Bu yapıya rağmen yine aynı raporda üye ülkelerin sonradan kontrol kapasitelerinin artırılması gerektiği değerlendirilmesine yer verilmiştir. (EC, 2013:228) Ülkemizde ise bu konuda yayınlanan bir istatistik bulunmamakla birlikte sonradan kontrolle

¹⁸ <http://risk.gtb.gov.tr/aeo-listeleri/aeo-firma-listesi> (Erişim: 19.05.2017)

görevlendirilen personelin toplam personele oranının %3'ü bile bulmadığı bilinen bir gerçektir.

Ayrıca sonradan kontroller, sonradan kontrol denetimleri dışında denetim görevleri de bulunan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri tarafından yapılmaktadır. Müfettişlerin yanında Bakanlık Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü Kontrol Dairesi ve Bölge Müdürlükleri Kontrol Şubeleri bünyesindeki gümrük muayene memurları da Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliğine aykırı olarak fiilen sonradan kontrol yapmaktadır.¹⁹

Bu çerçevede sonradan kontrol denetimlerinin yaygınlaştırılabilmesi için öncelikle Sonradan Kontrol Denetçiliği (Post Clearance Auditor) mesleğinin oluşturulması ve hemen her ülkede olduğu gibi ülkemizde de sonradan kontrolün, diğer idari işler veya denetim işleri ile uğraşmayan, işleri yalnızca sonradan kontrol yapmak olan, alanında uzmanlaşmış bu denetçiler eliyle yapılmasının sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

Sonradan kontrol denetçileri alanında en az 10 yıllık deneyime sahip gümrük personeli (müfettiş, uzman, memur vs.) arasından yapılacak yarışma sınavlarıyla objektif kriterlere göre seçilerek istihdam edilebilir. Yapılacak sınavlarda başarılı olan denetçi adayları gümrük mevzuatının yanında sonradan kontrol, muhasebe, denetim teknikleri, iletişim teknikleri gibi konularda eğitime tabi tutularak göreve başlatılabilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı benzeri doğrudan üst yönetime bağlı bir merkezi yapı altında örgütlenecek sonradan kontrol denetçileri için bu birime doğrudan bağlı yerel sonradan kontrol birimleri de kurulabilir.

Bu kapsamda oluşturulacak sonradan kontrol kapasitesi sayesinde belirli bir hacmin (Örnek olarak: yıllık 50.000 USD) üzerinde gümrük işlemi olan her firmanın gümrük vergileri için geçerli olan 3 yıllık zamanaşımı süresi içinde en az bir kez denetlenmesi mümkün hale gelebilecektir.

¹⁹ Bkz. Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği Madde 5

Sonradan kontrol denetimlerinin etkinliğinin artırılması için denetim kapasitesinin artırılmasının yanında kanuni altyapı eksikliklerinin de giderilmesi önemlidir. Sonradan kontrole ilişkin yetki, denetimin kapsamı, yükümlülerin hak ve sorumlulukları, gizli, ticari sır nitelikli bilgilerin korunması ve işbirliği göstermeyen yükümlülere karşı uygulanabilecek yaptırımlar konularında yeni ve daha kapsamlı düzenlemelere ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.

Sonradan kontrollerin daha etkin olabilmesi için dikkate alınması gereken bir diğer nokta ise sonradan kontrollerin idare-yükümlü arasında bir iletişim kanalı olma özelliğidir. Bir önceki bölümde belirtildiği üzere sonradan kontrol gümrük idaresi ile ithalatçı, ihracatçı firmaların doğrudan iletişime geçtikleri, bilgi alış verişinde buldukları bir ortamdır. Bu yönüyle sonradan kontrol klasik denetim yöntemlerinden farklı olarak sadece usulsüzlükleri ve hataları bulmaya odaklanmaz, aynı zamanda yükümlü lehine hususlar da göz önünde bulundurularak gümrük işlemlerinin mevzuata uygun ve hızlı gerçekleştirilmesi sağlanmaya çalışılır. Gümrükleme sürecindeki eksiklikler ve zayıf noktaların ortaya çıkarılması için yükümlülere rehberlik hizmeti sağlanmış olur.

Bu açıdan sonradan kontrol denetimlerinin rehberlik sağlama yönünün özellikle vurgulanması ve rehberlik hizmetinin fiilen sağlanması yoluyla yükümlü memnuniyetinin artırılmasının idareye duyulan güveni artırarak vergi uyumuna katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Dolayısıyla sonradan kontrolde iletişim, bilgi paylaşımı, işbirliği ve şeffaflık kavramlarının ön plana çıkarılması, sonradan kontrol denetçilerinin yükümlülere karşı gösterecekleri tavır ve davranışlar konusunda özel eğitimlere tabi tutulmaları faydalı olacaktır.

Sonuç olarak ülkemizde de sonradan kontrol denetimlerine gereken önemin verilmesi ve burada yer verilen öneriler çerçevesinde sonradan kontrol sisteminin geliştirilmesi ile sonradan kontrol denetimlerinin çok daha etkin hale getirilmesi sağlanabilir.

4.7. Gönüllü Bildirimin Cazip Hale Getirilmesi

Gönüllü bildirim uygulamasıyla gümrük işlemlerine ilişkin olarak eksik, hatalı beyanların herhangi bir ceza, faiz vs. uygulanmadan veya ceza ve faizlerde indirim yapılarak düzeltilebilmesine imkân sağlar.

Üçüncü bölümde belirtildiği üzere ülkemizde de gümrük vergileri için gümrük kanunu ile kalıcı bir gönüllü bildirim uygulaması yürürlükte bulunmaktadır. Gümrük Kanununun 234/3 üncü maddesine göre, aynı maddede sayılan aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda cezalar yüzde on beş nispetinde uygulanmaktadır. Burada tek şart aykırılığın henüz gümrük idaresince yapılan herhangi bir kontrol sonucunda tespit edilmemiş olmasıdır. Diğer taraftan ülkemiz uygulamasında eksik ödenmiş gümrük vergilerinin ödeme süresi içinde (15 gün) ödenmesi durumunda faiz alınmamaktadır.²⁰

Yükümlülerin gümrük idaresi tespit etmeden kendileri gelerek eksik, hatalı beyanlarını düzeltmeleri için gönüllü bildirim yükümlüler açısından cazip olması gerekir. Ancak ülkemiz uygulaması ele alındığında gönüllü bildirim yükümlüler açısından yeterince cazip olmadığı düşünülmektedir.

Konuyu bir örnekle inceleyecek olursak: Gümrük vergilerinin eksik ödenmiş olması durumunda Gümrük Kanununun 234/1-a ve 234/1-b maddeleri uyarınca ithalat vergilerinin yanında vergi farkının üç katı para cezası alınmaktadır. Buna göre örneğin 100 TL eksik ödenmiş vergi olması durumunda, yükümlü gönüllü bildirimde bulunduğu bu 100 TL vergiyi ödeyecek bunun yanında üç kat ceza tutarı olan 300 TL'nin %15'ini yani 45 TL'yi de ceza olarak ödeyecek toplamda 145 TL ödemiş olacaktır. Dolayısıyla uygulanan ceza oranı %45 olmuş olacaktır.

Bu durumda yükümlüler açısından gümrük idaresinin tespit etme olasılığı düşük eksik, hatalı beyanlar için gönüllü bildirimde bulunmanın cazip olmadığı söylenebilir. Faiz uygulanmayan, enflasyondan bağımsız ve yüksek ceza oranlı bu gönüllü bildirim uygulaması yerine eksik tahsil edilen gümrük vergileri için

²⁰ Bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanunu Madde 198

enflasyon oranında vade farkı uygulanması ve ceza alınmaması veya eksik alınan verginin %5, %10'u gibi düşük bir oranda ceza uygulanması uygulamasına geçilmesi daha uygun olabilir.

4.8. Uzlaşma Müessesesinin Kaldırılması

Yükümlüler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden yapılan görüşmelerle idari aşamada çözüme kavuşturulmaya çalışıldığı uzlaşma müessesesi vergi uyumunu artırmak amacıyla uygulamaya konulmuş olmasına rağmen uygulamada istenilen sonuçlar elde edilememiştir.

Buradaki temel sorun kanuni düzenlemelere yeterince nüfuz edememe veya yanlış yorumlama veya ihtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olduğu durumlarda sınırlandırılmış olan²¹ ve aslında iyi niyetli mükelleflere yönelik olarak tasarlanmış olan uzlaşma müessesesinde, özellikle düzenlemelere yeterince nüfuz edememe veya yanlış yorumlama kıstasları çok subjektif kıstaslar olduğundan, uygulamada söz konusu sınırların aşılması sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Mevcut uygulamada uzlaşma, ek tahakkuk ve cezalarla muhatap olan yükümlüler için sürekli bir af mahiyetindedir ve bir indirim müessesesine dönüşmüştür.

Diğer taraftan uzlaşma müessesesinde uzlaşma komisyonlarına kanunen sınırsız takdir yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye istinaden uzlaşma komisyonu hem cezaları hem de vergi aslı olan ek tahakkukları herhangi bir sınırlamaya tabi olmadan istediği gibi indirebilmektedir. Ayrıca uzlaşma komisyonunda üzerinde uzlaşılan tutanak kesin olup itiraz, dava, şikâyet konusu edilememektedir. Bu şekilde vergi aslı üzerinde yapılan indirimlerin anayasamıza ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

²¹ Bkz. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Madde 244

Bununla birlikte uzlaşma sebebiyle çoğu durumda vergilerini tam ve zamanında ödeyen yükümlüler aleyhine sonuçlar ortaya çıkmaktadır ki bu da vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı bir durumdur.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflık anlayışına aykırı olarak, uzlaşma komisyonlarının aldıkları kararlarla vergi aslı ve cezalarda ne miktarda indirimler yapıldığına dair kamuoyuyla herhangi bir istatistiki bilgi paylaşmamaktadır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarına bakıldığında uzlaşma sonucunda vergi aslında yaklaşık %60, cezalarda ise yaklaşık %95 oranında indirim yapıldığı görülmektedir. Hatta bu oranlar Merkezi Uzlaşma Komisyonu için vergi aslında yaklaşık %80, cezalarda %100 indirim oranına ulaşmaktadır. (GİB, 2017) Gümrük ve Ticaret Bakanlığında da bu seviyede olmamakla birlikte yine yüksek oranlarda indirim yapılarak uzlaşıldığı bilinmektedir.

Bu durum, kanun koyucunun vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefleri cezalandırma gayesine yönelik yaptığı yasal düzenlemelerin etkinliğini azaltmakta; cezaların mükellefler nezdinde yaratacağı caydırıcılık fonksiyonunu zayıflatmaktadır. (Kalkınma Bak., 2014:45)

Uzlaşma müessesesinin eleştiriye açık bir diğer yönü ise uzlaşmanın uyuşmazlıkları sonuçlandırmaması, çözmemesi bunun yerine bir anlamda uyuşmazlık konusu olayın üzerinin örtülmesidir. Çünkü aslında uzlaşma konusu olay çoğu zaman aynen yerinde durmaktadır. Sadece taraflar iyi işlemeyen vergi yargısı sebebiyle yargısal süreçler sonucunda zarara uğrama riskinden kaçınmak için zorunlu olarak bir orta yol bulma çabasıdır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesi bu yönüyle hastalığı tedavi etmeyen yalnızca semptomları azaltan bir uygulama konumundadır.

Buna karşılık vergi yargısı süreci sonucunda uyuşmazlık bir sonuca bağlanır. Yükümlü haklı ise vergi kaldırılır, ödenmişse iade edilir, idare haklıysa verginin tamamı tahsil edilir. Yargı kararı bağlayıcı olduğundan içtihat oluşturur ve benzer durumlar için de emsal niteliği taşır. İdare yargı süreci sonucunda hatalı, eksik yönlerini düzeltme imkanına kavuşur.

Sonuç olarak uygulama sonuçları itibariyle vergi uyumunu artırmaktan çok burada yer verilen açık sakıncaları sebebiyle vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediği anlaşılan uzlaşma müessesesinin tamamen kaldırılması gerektiği düşünülmektedir.

Bununla birlikte iyi niyetli yükümlülerin korunması için mevzuat basitleştirilmeli, mümkün olduğunca yoruma açık alan bırakılmamalı, yoruma açık noktalarda ise yükümlü lehine yorum anlayışı ilke edinilmelidir.

Yükümlü lehine yorum ilkesinin uygulanmasına rağmen oluşacak uyuşmazlık konularında ise vergi yargısında çözüm yoluna gidilmelidir. Bu noktada hem yükümlülerin hak kayıplarına uğramaması hem de idarenin vergi tahsilatının gecikmemesi için yargı kapasitesi artırılabilir ve yargısal süreçleri hızlandıracak düzenlemeler yapılabilir.

4.9. Ödeme Kolaylıklarının Artırılması

Yükümlüler üzerindeki yükü hafifleterek vergi uyumunun artırılmasına olumlu katkıları olan Gümrük Vergilerinin Ödenmesinde Sağlanan Kolaylıklar bu çalışmanın 3.5.8. nolu bölümünde açıklanmıştır. Bununla birlikte yapılacak yeni düzenlemelerle devletin vergi alacağı riske atılmadan daha ileri seviyede ödeme kolaylıkları sağlanması mümkündür.

Bu kapsamda gümrük vergileri için öncelikle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında yapılan tecil uygulamasının yerine Gümrük Kanununda vergilerin ertelenmesine/taksitlendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

6183 sayılı Kanunda yer alan tecil uygulaması çok zor durum halinin ispat edilmesi, teminat sunulması ve faiz uygulanması gibi şartlar taşıması sebebiyle yükümlülerce çok tercih edilmemektedir. Bu şartlardan özellikle çok zor durum hali şartını pek çok firma karşılayamamaktadır. Ayrıca çok zor durum hali tespitinde yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince hazırlanan Çok Zor Durum Halinin Tespitine İlişkin Rapor dikkate alınmaktadır ki bu rapor da yükümlüler

açısından ekstra bir maliyet unsurudur. Bu açıdan teminat alınmak ve kamu alacağını enflasyona karşı korumak şartıyla başka ek şart, prosedür vs. uygulanmadan gümrük alacaklarının ertelenmesi/taksitlendirilmesi yükümlülere büyük kolaylık sağlar.

Bu çerçevede gelişmiş ülke uygulamaları paralelinde yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahibi yükümlüler için vergilerin ertelenmesine yönelik düzenlemenin de bir an önce yürürlüğe konulması faydalı olacaktır.

Gümrük vergilerinin ödenmesinde sağlanabilecek diğer bir kolaylık ise elektronik ödeme imkânlarının artırılmasıdır. Bu alanda gümkart ile önemli başarılar sağlanmış olsa da günümüzde artık bankacılık işlemlerinin önemli bir kısmının bilgisayarlar ve cep telefonları üzerinden online bankacılık yoluyla yapıldığı düşünüldüğünde kat edilmesi gereken çok yol olduğu düşünülmektedir.

Bu kapsamda öncelikle anlaşmalı banka sayısı artırılarak yükümlülerin gümrük ödemelerini, saymanlık veznelere gitmeleri gerekmeden, kendi banka hesaplarını kullanarak online olarak kolaylıkla ödeyebilmelerine imkân sağlanmalıdır. Ayrıca bazı vergilerde uygulandığı gibi, şahısların yapacakları ödemelerde kredi kartlarını da kullanabilmelerinin önü açılabilir.

4.10. Anlayış Değişikliği ve Özel Sektörle İşbirliğine Gidilmesi

Ülkemizde gümrük denilince pek çok kişinin aklına gündemden düşmeyen kaçakçılık ve yolsuzluk haberleri gelmektedir. Bu durum karşılıklı bir güvensizlik ortamı oluşturmakta ve hem yükümlülerin idareye olan bakış açısını hem de memurların yükümlülere bakış açısını olumsuz yönde etkilemektedir. Her ne kadar günümüzde otomasyon sistemlerinin de etkisiyle kaçakçılık ve yolsuzluklar geçmişe nazaran azalmış olsa da bu olayların büyük oranda ortadan kaldırılması ve gümrüğün kötü imajının düzeltilmesi için zamana ihtiyaç vardır.

Bu açıdan gümrük vergi uyumunun artırılması için anlayış değişikliğine ihtiyaç olduğu ve özel sektörle her yönde işbirliğine gidilerek vergi idaresi ve yükümlüler arasında karşılıklı bir güven ortamı tesis edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Çalışmanın 2.3.4.3 no.lu bölümünde karşılıklı güven ve işbirliğinin ve 2.3.4.4 no.lu bölümünde ise yükümlü odaklı kaliteli hizmet anlayışının devlete duyulan güveni artırarak vergi uyumuna nasıl katkı sağladığı açıklanmıştır.

Burada kastedilen anlayış değişikliği temel olarak etik değerlerin daha fazla öne çıkarılması ve yükümlülere bakış açısındaki çarpıklıkların giderilmesini içermektedir. Bu anlayış değişikliğinin oturtulması sayesinde zamanla yükümlülerin de idareye bakış açısı olumlu yönde değişecek ve karşılıklı güven sağlanmış olacaktır.

Anlayış değişikliğinin yerleşmesinde başlangıç noktası çalışanların işe alımında, görevlendirilmelerinde ve görevde yükselmelerinde liyakat esaslarına uyulması olmalıdır. En baştan haksız, adaletsiz şekilde bir göreve gelmiş olan kişilerin çalışma hayatlarında etik değerlere uygun davranmaları beklenemez.

Sonrasında ise çalışanlara her aşamada verilecek eğitimlerle bu yapı pekiştirilmelidir. Bu kapsamda gümrük personelinin eğitimine özel önem verilmelidir. Etik değerlerin üzerinde önemle durulduğu, yükümlü haklarının vurgulandığı, memurların yükümlülere karşı davranışlarının nasıl olması gerektiğinin de aktarıldığı düzenli ve kapsamlı eğitimlerle bu konuda büyük gelişmeler kaydedilebilir.

Verilecek eğitimlerle devletin milletin hizmetinde olduğu, vergi ödeyenlerin memurların maaşları da dâhil olmak üzere devlet harcamalarını finanse eden, üretim/ticaret yaparak ve istihdama katkı sağlayarak ülke refahını artıran saygı değer kişiler oldukları anlayışı hâkim kılınmalıdır.

Bu anlayış aynı zamanda gümrük idarelerinin yükümlü odaklı kaliteli hizmet anlayışıyla çalışmasını getirecektir. Yükümlülerin vergiye uyum konusunda karşılaştıkları her türlü sorunun ortadan kaldırılması gümrük idaresinin en büyük önceliği olmalıdır.

Anlayış değişikliği konusunda bu çalışmada ortaya konulmuş olan ve çok önemli olduğu düşünülen bir diğer husus ise “yükümlü lehine yorum” ilkesidir. Kanaatimizce özelde bu çalışmanın konusunu oluşturan gümrük vergilerinde

genelde ise tüm vergi hukukunda, iş hukukundaki işçi lehine yorum ilkesine benzer şekilde yükümlü lehine yorum ilkesi uygulanabilir. Bu kapsamda ilgili vergi kanunlarında veya hatta anayasada düzenleme yapılarak mevzuatta boşluk, eksiklik veya belirsizlikler bulunması sebebiyle farklı yorumlara imkân veren alanlarda yorumun yükümlü lehine yapılması gerektiği hususu hüküm altına alınabilir.

Yükümlü lehine yorum ilkesi yükümlülerin haklarının korunması açısından devrim niteliğindedir. Bunun yanında yükümlü lehine yorum ilkesi sayesinde uyuşmazlık kaynağı olan konular büyük ölçüde ortadan kalkacağından uyuşmazlıklarda büyük azalma olacak, idari itirazlar ve vergi davaları da azalacak, idare ve yargı gereksiz iş yükünden kurtulacaktır.

Bu başlık altında üzerinde durulacak olan ikinci konu ise özel sektörle iş birliği konusudur. Daha önce de ifade edildiği gibi yükümlülerin işbirliği yapılan bir ortak ve hizmet sunulan bir müşteri olarak görüldüğü işbirlikçi uyum anlayışı gelir idarelerinin vergi sistemini paydaşlarla işbirliği içerisinde yürütmesini getirmektedir. Gümrük idaresi paydaşlarla yapacağı işbirliği sayesinde hem kendi iş yükünü azaltırken hem de ticaretin kolaylaştırılmasını sağlayabilir. Bu açıdan gümrük idaresinin, yükümlüler ve özel sektörden diğer paydaşlarla yapacağı işbirliği gümrük vergilerinde vergi uyumunun artırılması noktasında üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

Gümrük idaresi ile gümrük sistemindeki diğer paydaşlar arasında işbirliğinden söz edilebilmesi için öncelikle sıkı bir iletişim olması gerekir. Bu sıkı iletişim kolay iletişimi sağlayacak çeşitli kanallar açılması ve gümrük idaresinin iş dünyası ile sık sık bir araya gelmesi ile sağlanabilir.

Bu kapsamda 3 Aralık 2016 tarihli, 29907 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/27 Sayılı Başbakanlık Genelgesi ile ülkemizin de taraf olduğu DTÖ Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşmasınının 23 üncü maddesinin gereği olarak bir Ticaretin Kolaylaştırılması Kurulu kurulmuştur. İç koordinasyonu sağlamak ve anlaşma hükümlerinin uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla kurulmuş olan bu kurulda gerekli görülmesi halinde üniversiteler, düşünce kuruluşları ile sivil toplum

örgütleri ve özel sektör temsilcilerinin de davet edileceği belirtilmiş olsa da daha çok kamu ağırlıklı bir yapı vardır.

Diğer taraftan Başbakanlık Genelgesinde bahsi geçen kurula bağlı olarak teknik komiteler de kurulabileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede iş dünyasının daha etkin temsil edileceği özel sektör işbirliği komiteleri kurulup aktif olarak çalışması sağlanırsa Ticaretin Kolaylaştırılması Kurulu sadece uluslararası yükümlülüğü karşılamak amacıyla kurulmuş sözde bir kurul olmaktan çıkarak vergi uyumuna da katkı sağlayacak önemli işler yapabilir.

Başarılı bir uyum stratejisinin yükümlüleri uyum davranışına yönlendirecek eğitim ve danışmanlık bileşenlerini de içermesi gerekmektedir. Özellikle gümrük işlemleri ve ilgili mevzuata ilişkin yeterli deneyim, bilgi ve işgücüne sahip olmayan KOBİ'lerin uyum davranışlarını benimsemelerinin sağlanması açısından eğitim ve danışmanlık hizmetleri uygulanabilecek en etkin ve verimli yöntemlerden bir tanesidir. (WCO, 2013)

Bunun yanında Gümrük İdaresi bünyesinde yükümlü odaklı anlayışın bir gereği olarak yükümlülerle doğrudan iletişim kurulması, yükümlülerin bilgilendirilmesi, eğitilmesi, gümrük vergi sisteminde paydaşlarla işbirliği imkânlarının artırılması ve öneri, talep, görüş ve şikâyetlerin değerlendirilmesinde koordinasyon görevlerini üstlenecek Yükümlü Hizmetleri Daire Başkanlığı kurulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Söz konusu yapıların oluşturulması sayesinde gümrük vergi sisteminin gümrük idaresi ve diğer paydaşlarla işbirliği içerisinde yürütülmesi sağlanmış olacaktır. Bu sayede sistemde yapılacak her türlü değişiklikte, politika ve strateji oluşturma aşamasında, yeni mevzuat düzenlemelerinin hazırlanmasında vs. paydaşların görüş ve önerileri dikkate alınarak hareket etme imkânına kavuşulmuş olur.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Gümrük vergilerinde vergi uyumunun artırılması başlıklı bu çalışmada vergi uyumu kavramı gümrük vergileri açısından ele alınarak gümrük vergilerinde vergi uyumunun artırılabilmesi için neler yapılabileceği değerlendirilmiştir.

“Vergi uyumu” kavram olarak temelde yükümlülerin vergiyi ödemek ve vergiyle ilgili diğer yükümlülüklerini yerine getirmek konusundaki uyumluluklarını ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu durumun tersini ifade eden “vergi uyumsuzluğu”nda ise vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi söz konusudur.

Vergi gelirlerinin artırılması ve mevcut vergi potansiyelinin en iyi şekilde değerlendirilebilmesi için vergi uyum seviyesinin artırılması gerekir. Bu kapsamda vergi uyumu kavramı tüm vergi idareleri için üzerinde en çok durulan konulardan birisi olmuştur.

Vergi uyumu kavramı ilk olarak 1970’li yıllarda kullanılmaya başlanmıştır. O yıllardan bugüne vergi uyumuna etki eden faktörlerin neler olduğu ve vergi uyumunun artırılmasına yönelik yapılabileceklerle ilişkin sayısız çalışma yapılmıştır. Özellikle son birkaç on yılda yapılan çalışmalar vergi uyumunun klasik ekonomik kâr zarar olasılıkları hesabının ötesinde psikolojik, sosyolojik faktörlerden de çok etkilendiğini ortaya koymuştur.

Tarihte bilinen en eski vergi türlerinden olan gümrük vergileri ülkemiz toplam vergi gelirlerinin yaklaşık beşte birini oluşturmaktadır. Bu açıdan vergi uyumu kavramının gümrük vergileri açısından da ele alınması büyük önem taşımaktadır.

Günlük kullanımda “gümrük vergisi” ve “gümrük vergileri” ifadeleri genel olarak aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak gümrük vergisi aslında gümrük vergilerinden yalnızca bir tanesidir. Gümrük Kanununda yer alan tanımlamalara göre Gümrük Vergisinin yanında; ithalatta alınan İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, ithalde alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük,

Toplu Konut Fonu (TKF), Tütün Fonu, Çevre Katkı Payı, Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi, ithalde alınan Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) ve Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu (TRT) Bandrolü ile ihracatta alınan Telafi Edici Vergi (TEV) ve Destekleme Fiyat İstikrar Fonu (DFİF) de gümrük vergileridir.

Vergi tekniği açısından “dolaylı vergi” olarak sınıflandırılan gümrük vergileri dâhilde alınan vergilerden farklı bir yapıya sahiptir ve her biri özel uzmanlık gerektiren tarife, kıymet ve menşee gibi teknik konular içermektedir.

Bu yapı sebebiyle gümrük ve maliye alanları arasında genel bir kopukluk olduğunu söylemek mümkündür. Söz konusu kopukluk terminolojik farklılıkları da beraberinde getirmiştir. Bu sebeple gümrük vergilerinde vergi uyumunun incelendiği bu çalışma kapsamında ulusal ve uluslararası çeşitli kaynaklardan yapılan araştırmalarda, bu alanda bir yayına rastlanılmamıştır. Bu açıdan bu çalışma alanında bir ilk olarak değerlendirilebilir.

Bununla birlikte gümrük terminolojisinde “vergi uyumu” kavramı yerine vergi uyumunu da içeren “gümrük uyumu” ve “ticaretin kolaylaştırılması” kavramlarının kullanıldığı görülmüştür. Gümrük idarelerinin yalnızca vergi tahsil edilen yerler olmaktan çıkıp farklı fonksiyonlar kazandığı günümüzde, dış ticarete uygulanan düzenleyici hükümler sebebiyle gümrükte vergi ödeme yükümlülüğü dışında farklı yükümlülükler de bulunmaktadır. Bu açıdan gümrük terminolojisinde dar kapsamlı olan vergi uyumu yerine gümrük uyumu kavramının tercih edildiği görülmektedir. Ticaretin kolaylaştırılması kavramı ise uyum maliyetlerinin düşürülmesi, uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılmasını ifade etmektedir.

Gümrük vergi uyumsuzlukları gümrüğe beyanda bulunulmamasından, yanlış beyanda bulunulmasından veya tahsilat aşamasında yaşanan problemlerden kaynaklanabilir. Ancak gümrük vergilerinde verginin konusunu oluşturan, ithal veya ihraç edilmek üzere gümrüğe gelen “eşya” aynı zamanda verginin teminatı hükmündedir ve vergi ödenmediği takdirde gerekirse eşya satılarak vergiler satıştan elde edilen paradan tahsil edilebilir. Başka bir teminat alınmadan veya vergiler ödenmeden eşya teslim edilmediğinden, genellikle ithal ettikleri eşyayı

bir an önce gümrükten çekmek isteyen yükümlüler vergilerini hemen ödemektedir. Bu sayede gümrük vergilerinde tahsilat süreci çok hızlı, tahsilat/tahakkuk oranı %100'e yakın ve vergi toplama maliyeti de dâhilde alınan vergilere kıyasla çok düşüktür. Dolayısıyla gümrük vergilerinin vergi uyumu açısından önemli bir avantaj sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Gümrük vergi uyumsuzluklarının temel sebebi gümrük vergilerinin yükümlüler üzerinde oluşturduğu yüküdür. Bu yük büyük oranda korumacı politikalar sebebiyle yüksek uygulanan gümrük tarifelerinden kaynaklanmakla birlikte gümrük uyum maliyetleri de bazen verginin kendisi kadar hatta daha fazla bir yük oluşturarak vergi uyumunu düşürebilir.

Gümrük uyum maliyetleri hakkında genel fikir edinilmesini ve ülkeler arasında karşılaştırma yapılabilmesini sağlayan Dünya Bankasının İş Yapma Kolaylığı Raporu ile Dünya Ekonomik Forumunun Ticaretin Etkinleştirilmesi ve Küresel Rekabetçilik Raporları incelendiğinde ülkemizin dünya sıralamalarında orta sıralarda yer aldığı dolayısıyla gümrük uyum maliyetleri konusunda alınması gereken çok yol olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak gümrük vergilerinde vergi uyumunu artırmak için neler yapılabileceğine ilişkin somut ve uygulanabilir öneriler oluşturulmasının hedeflendiği bu çalışmada öncelikle gümrük vergileri İkinci Bölümde ise vergi uyumu kavramları açıklanmış ve Üçüncü Bölümde bu kavramlar arasındaki ilişki ortaya konulduktan sonra çalışmanın son bölümünde vergi yükünü azaltıcı, vergi uyum maliyetlerini düşürücü, gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki karşılıklı güven ve işbirliğini artırıcı, adalet algısını artırıcı ve kontrollerde etkinliği artırıcı önerilere ulaşılmıştır.

Çalışma kapsamında sunulan birinci öneri vergi oranlarının vergi kaçırmayı teşvik etmeyecek seviyede belirlenmesidir. Türkiye'deki gümrük tarifesi oranlarının gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında nispeten yüksek olduğu ve gümrük vergi kaçakçılıklarının da vergilerin çok yüksek olduğu petrol ürünleri, tütün, alkol, çay, şeker gibi ürünlerle, tekstil ürünleri ve bazı gıda maddelerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu açıdan tüketimi kısma amaçlı yüksek oranlı vergilerin yerine

tüketici tercihlerini yönlendirerek tüketimi kısımaya yönelik çeşitli tedbirler alınabilir. Yerli üreticileri koruma amaçlı vergi oranlarını yükseltmek yerine ise, yerli üreticileri destekleyici ve rekabet avantajı sağlamaya yönelik Ar-Ge ve bölgesel teşvikler, finansman ve yatırım maliyetlerini düşürecek tedbirler ve istihdam ve üretim üzerindeki vergi yükünün azaltılması gibi yollara başvurulabilir.

İkinci öneri başlığı gümrük idaresinin kaçakçılıkla mücadele etkinliğinin artırılması başlığıdır. Kaçakçılıkla etkin mücadele edilmesi vergi kaçaklarını azaltarak vergi uyumunu artıracaktır. Bu kapsamda gelişen teknolojik imkânlardan da istifade edilerek x-ray tarama sistemleri, sınır gözetleme etkinliğini artıran termal kameraların kullanımının yaygınlaştırılması ve araç takip sistemlerinin daha etkin kullanılması ile gümrük idaresinin kaçakçılıkla mücadele etkinliğinin artırılması sağlanabilir.

Üçüncü öneri başlığı gümrük vergilerinin ve vergilere ilişkin mevzuatın sadeleştirilmesidir. Vergi uyumunun artırılması için vergi sisteminin kişilerin yükümlülüklerini kolaylıkla anlayabilecekleri şekilde açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu kapsamda gümrük vergisi, KDV, ÖTV, TEV ve dampinge karşı vergi dışında kalan fon ve kesintiler birleştirilerek vergilerin sadeleştirilmesi, tüm gümrük vergilerinin GTİP bazında düzenlenerek, İthalat Rejim Kararına eklenmesi, gümrük vergilerine ilişkin mevzuatın gümrük kanununda toplanması, muafiyet ve istisnaların azaltılması ve AB ülkelerinde kullanılan TARIC sistemi benzeri bir sisteme geçilmesi gibi tedbirler alınabilir.

Dördüncü öneri başlığı otomasyonun geliştirilmesi ve gümrük işlemlerinin kolaylaştırılmasıdır. Bu başlık çerçevesinde BİLGE beyan sisteminin kullanıcı dostu hale getirilmesi, tahsilat takip programının gümrük beyannamesinin kapanması sonrasında oluşan ek tahakkuk ve/veya para cezası, vergilerin geri verilmesi kaldırılması, itirazlar, uzlaşma, yargı yoluna gidilmesi süreçlerini de kapsayacak şekilde geliştirilmesi, e-teminat sisteminin kurulması, e-tebligat uygulamasının yaygınlaştırılması ve tek pencere sisteminin geliştirilmesi önerilerine yer verilmiştir.

Beşinci öneri yetkilendirilmiş yükümlü uygulamasının yaygınlaştırılmasını kapsamaktadır. Yetkilendirilmiş yükümlü uygulamasının gelişmiş ülkelerde olduğu gibi yaygın hale getirilebilmesi için yetkilendirilmiş yükümlü olmanın daha çekici bir hale getirilmesi, sistemin avantajlarının firmalara daha iyi anlatılması ve gerekirse yetkilendirilmiş yükümlü olma şartlarının daha çok firmanın karşılayabileceği seviyelere çekilmesi önemlidir.

Altıncı öneri başlığı sonradan kontrol denetimlerinin etkinliğinin artırılması başlığıdır. Bu kapsamda sonradan kontrol denetçiliği mesleğinin oluşturulması, sonradan kontrol denetçilerinin seçilmesi ve yetiştirilmesinde azami özen gösterilmesi, gümrük idaresinde yapı değişikliğine gidilerek merkezi ve yerel sonradan kontrol birimleri kurulması, kanuni altyapı eksikliklerinin giderilmesi ve özellikle sonradan kontrolün rehberlik yönünün ön plana çıkarılması gibi öneriler sıralanmıştır.

Yedinci öneri gönüllü bildirim cazip hale getirilmesi önerisidir. Gümrük Kanunundaki mevcut gönüllü bildirim uygulamasının yeterli olmadığı, eksik tahsil edilen gümrük vergileri için enflasyon oranında vade farkı uygulanması ve ceza alınmaması veya eksik alınan verginin %5, %10'u gibi düşük bir oranda ceza uygulanması şeklinde uygulanacak bir gönüllü bildirim programının daha olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Sekizinci öneri başlığı kapsamında sürekli bir af, bir indirim müessesesine dönüşmüş olan, vergilerin kanuniliği ilkesine, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine, idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetiminde olması ilkesine aykırılık teşkil eden, cezaların caydırıcılığını ortadan kaldıran ve aslında uyuşmazlıkları çözmeyen yalnızca geçici bir rahatlama sağlayan uzlaşma müessesesinin kaldırılması önerisine yer verilmiştir.

Dokuzuncu öneri başlığı ödeme kolaylıklarının artırılmasıdır. Bu başlık altında teminat alınmak ve kamu alacağını enflasyona karşı korumak şartıyla başka ek şart, prosedür vs. uygulanmadan gümrük alacaklarının ertelenmesi/taksitlendirilmesine yönelik gümrük kanununda düzenleme yapılması, gelişmiş ülke uygulamaları paralelinde yetkilendirilmiş yükümlüler için vergilerin

ertelenmesine yönelik özel düzenlemeler getirilmesi ve e-ödeme imkanlarının artırılması önerilmektedir.

Onuncu ve son öneri başlığı ise anlayış değişikliği ve özel sektörler işbirliğine gidilmesi olarak ifade edilmiştir. Bu başlık kapsamında anlayış değişikliğinin sağlanabilmesi için etik değerlerin daha fazla öne çıkarılması ve yükümlülere bakış açısındaki çarpıklıkların giderilmesi, yükümlü odaklı kaliteli hizmet düşüncesinin hakim kılınması ve yükümlü lehine yorum ilkesinin uygulanması önerilmektedir. Özel sektörle işbirliğinin artırılması için ise idare ile yükümlüler arasında yeni iletişim kanallarının açılması, Ticaretin Kolaylaştırılması Kurulunun aktif çalışmasının sağlanması, Yükümlü Hizmetleri Daire Başkanlığının kurulması gibi önerilerine yer verilmiştir.

Özetle vergiye uyum davranışı yükümlüye ait bir davranış olduğundan vergi uyumunun artırılması için yükümlüyü merkeze alan, empati yapabilen ve her yönüyle yükümlülerin işini kolaylaştıran yaklaşımlar geliştirilmelidir. Bu anlayış gümrük idaresinin de klasik devletçi yapıdan çıkarak radikal değişiklikler yapmasını gerektirir. Bu kapsamda burada yer verilmiş olan önerilerin hayata geçirilmesi ile gümrük vergilerinde vergi uyumunun artırılması yönünde önemli ilerlemeler kaydedilebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AICPA. (2009). *Tax Reform Alternatives For the 21st Century*. New York.
- Allingham, M. G., Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alm, J., McClelland, G. H., Schulze, W. D. (1992). Why do People Pay Taxes. *Journal of Public Economics*, 48, 21-38.
- Alm, J. (2012). *Measuring, Explaining and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments and Field Studies*. Tulane Economics Working Paper Series, Working Paper 1213. Tulane University.
- Andreoni, J., Erard, B., Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *The Journal of Economic Literature*, 36 (2), 818-860.
- Ardıç, M. (2011). *Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Geri Verilmesi/Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırmalı İncelenmesi, Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri*. Gümrük Müsteşarlığı Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi. Ankara.
- Australian Tax Office. (2000). *Cooperative Compliance: Working with Large Business in the New Tax System*. Sydney.
- Becker, G.S. (1968). Crime and Punishment: an Economic Approach. *Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye: Mali Yardımlar, Vergilendirme*. (10. Bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Bronic, M. (2005). What is the Cost of Customs Compliance in Croatia. *Institute za Javne Financije*, 17, 1-3.

Cowell, F. A. (1990). *Cheating the Government: The Economics of Evasion*. The MIT Press. Cambridge.

De Vulf, L., Sokol, J. B. (2005). *Customs Modernization Handbook*. World Bank Publications. Washington.

Derdiyok, T. (2013). *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*. Seçkin Yayıncılık. 1. Baskı. Ankara.

Erdemir, H.P., Gökbunar R. (2007). *Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri*. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1), 227-234.

European Commission (EC). (2010). *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*.

European Commission (EC). (2013). *Study on the Evaluation of the EU Customs Union*. DG TAXUD Final Report.

Gemmel, N., Hasseldine, J. (2013). *Taxpayers' Behavioral Responses and Measures of Tax Compliance 'Gaps': A Critique*. Victoria Business School Working Papers in Public Finance. Wellington

GİB. (2017). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.

Grainger, A. (2008). Customs and Trade Facilitation: From Concepts to Implementation. *World Customs Journal*, 2(1), 17-30.

HMRC. (2015). *Measuring Tax Gaps 2015 Edition: Tax Gap Estimates for 2013-14*.

IMF. (2010). *Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program*. International Monetary Fund Technical Notes and Manuals.

IMF. (2015). *Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance*. Washington.

James, S., Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol.2 No.2, 27-42.

Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara.

Kirchler, E., Hoelzl, E., Wahl, I. (2008). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.

Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., & Kirchler, E. (2013). Trust and Power As Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. *Journal of Economic Psychology*, 34, 169-180.

Lisi, G. (2015). Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy. *Economic Analysis and Policy*, 45, 27-32

Lopes, C., Martins, A. (2013). The Psychological Costs of Tax Compliance: Some Evidence from Portugal. *Journal of Applied Business and Economics*, 14 (2), 53-61

McLinden, G., Fanta, E., Widdowson, D., Doyle, T. (2011). *Border Management Modernization*. World Bank Publications. Washington

Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill

OECD. (2001). *Compliance Measurement*. OECD Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series Practice Note. OECD Publishing. Paris.

OECD. (2008). *Monitoring Tax Payers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience*. Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group Final Report. OECD Publishing. Paris.

- OECD. (2010). *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*. OECD Information Note. OECD Publishing. Paris.
- OECD. (2011). *Tax Repayments: Maintaining the Balance between Refund Service Delivery, Compliance and Integrity*. OECD Centre for Tax Policy and Administration. OECD Publishing. Paris.
- OECD. (2013). *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD Publishing. Paris.
- OECD. (2015). *Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance*. OECD Publishing. Paris.
- Onu, D., Oats, L. (2014). *Social Norms and Tax Compliance*. Tax Administration Research Center (TARC) Discussion Paper: 006-14
- Pitarevic, M. (2001). *The Costs of Customs Compliance in Croatia in 2001*. Institute of Public Finance. Zagreb
- Prinz, A., Muehlbacher, S., Kirchler, E. (2013). The Slippery Slope Framework on Tax Compliance: An Attempt to Formalization. *Journal of Economic Psychology*, 40, 20-34.
- Sandford, C. T. (1973). *Hidden Costs of Taxation*. London Institute of Fiscal Studies.
- Sandford, C. T. (1995). *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Fiscal Publications.
- Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, 58 (4), 643-663.
- Saruç, N. T. (2015). *Vergi Uyum Teori ve Uygulama*. Seçkin Yayıncılık Güncellenmiş 2. Baskı. Ankara
- Schmölders, G. (1959). Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance. *National Tax Journal*, 12(4), 340–345

Seçilmiş, E., Didinmez, İ. (2016). Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Bilgi Dergisi*, 77, 203-232.

Seyidoğlu, H. (2003): *Uluslararası İktisat*. Güzem Yayınları, 15. Baskı. İstanbul

Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2002). *Tax Avoidance, Evasion and Administration*. Handbook of Public Economics, 1423-1470.

Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *The Journal of Economic Perspectives*, 21 (1), 25-48.

Şahin, M. (2010). 2010/1 Sayılı Genelge ve Yeni Beyan Sistemi. *Gümrükte Uzman Görüş Dergisi*, 26, 52-57

Şahin, M. (2013a). Dünya Tekstil ve Konfeksiyon Ürünleri Dış Ticaret İstatistikleri Üzerine Kısa Değerlendirmeler. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 34, 13-19

Şahin, M. (2013b). Gümrük Vergileri Tanımı ve 6455 Sayılı Kanunla Gümrük Kanununun 234 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 36, 32-37

Şahin, M. (2014a). Gümrükte e-Haciz Ne Zaman. *Yaklaşım Dergisi*, 263, 610-615

Şahin, M. (2014b). ESCAP, Sınırötesi Kağıtsız Ticaret ve Tek Pencere. *Gümrük ve Ticaret Uzman Görüş e-Dergi*, 2, 29-31

Şahin, M. (2015a). KKDF ve Kültür Kesintisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 401, 189-192

Şahin, M. (2015b). TTYO'nun Gölgesinde Gümrük Birliğinin Yeniden Değerlendirilmesi. *İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV) Dergisi*, 199, 20-25

Şahin, M. (2016a). Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar. *Vergi Dünyası Dergisi*, 414, 152-157

Şahin, M. (2016b). Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 154, 238-243

Şentürk, S. H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3).

Şenyüz, D. (2005). *Vergi Hukuku*. Ekin Kitabevi Yayınları. Bursa

Torgler, B. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *Journal of Economic Behavior and Organisation*, 61(1), 81-109.

Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Edward Elgar Publishing. UK

Tuncer, S. (2001). *Gümrükler ve Gümrük Vergileri: Teori-Uygulama*. Yaklaşım Yayınları. Ankara

Tuncer, D. (2007). *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

UN, CIAT. (2014). *Measuring Tax Transaction Costs in Small and Medium Enterprises*. New York.

UN/CEFACT. (2005). *Recommendation and Guidelines on Establishing a Single Window*. Recommendation No.33. New York ve Cenevre.

UNCTAD. (2006). *Trade Facilitation Handbook Part 1 National Facilitation Bodies: Lessons From Experience*. New York ve Cenevre.

UNCTAD. (2006). *Trade Facilitation Handbook Part 2 Technical Notes on Essential Trade Facilitation Measures*. New York ve Cenevre.

Verwaal, E., B. Donkers. (2001). *Customs Related Transaction Costs Firm Size and International Trade Intensity*. ERIM Report Series Research in Menagement.

Webley, P., Robben, H. S. J., Elffers, H., Hessing, D. J. (1991). *Tax Evasion: An Experimental Approach*. Cambridge University Press. Cambridge.

WCO. (2011). *Risk Management Compendium Volume 1*. Brussels

WCO. (2013). *Voluntary Compliance Framework*. Brussels

WCO. (2015). *Customs-Business Partnership Guidance*. Brussels

WCO. (2016). *Compendium of Authorized Economic Operator Programmes 2016 Edition*. Brussels

WEF. (2016). *The Global Enabling Trade Report 2014*. Cenevre

WEF. (2016). *The Global Competitiveness Report 2016-2017*. Cenevre

Widdowson, D. (2012). *Risk Based Compliance Management: Making It Work in Border Management Agencies*. World Bank Publications. Washington

World Bank. (2017). *Doing Business 2017: Equal Opportunity For All*. Washington.



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KURUL İZİN MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

.....MALİYE..... ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 16/05/2017

Tez Başlığı / Konusu: Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumuun Artırılması

Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Adı Soyadı: Mustafa SAHİN

Öğrenci No: N1322 3194

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Tezli Yürek Lisans Programı

Statüsü: Y.Lisans Doktora Bütünleşik Dr.

Tarih ve İmza
16/05/2017

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

UYGUNDUR

Yrd. Doç. Dr. Debi KONUKÇU ÖNAL

(Unvan, Ad Soyad, İmza)

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 02/07/2017

Tez Başlığı / Konusu: Gümük Vergilerinde Vergi Uyumuun Artırılması

Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 139 sayfalık kısmına ilişkin, 02/07/2017 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %17,4'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar ~~hariç~~ dâhil
- 4- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.


Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Mustafa ŞAHİN

Öğrenci No: N13223194

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Maliye Tezli Yüksek Lisans Programı

Statüsü: Y.Lisans Doktora Bütünleşik Dr.

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.



Yrd. Doç. Dr. Debi KONUKÇU ÖNAL

(Unvan, Ad Soyad, İmza)