

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİ VE GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN
SORUMLULUKLARI

MERVE NUR BAŞ SOBACI

TARAFINDAN

ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜNE

SUNULAN TEZ

KAMU HUKUK ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MAYIS 2018

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Doç. Dr. Seyfullah YILDIRIM
Enstitü Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans/Doktora derecesi için gereken tüm şartları sağladığımı tasdik ederim.

Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
Anabilim Dalı Başkanı

Okuduğumuz ve savunmasını dinlediğimiz bu tezin bir Yüksek Lisans/Doktora derecesi için gereken tüm kapsam ve kalite şartlarını sağladığımı beyan ederiz.

Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Danışman

Jüri Üyeleri (ilk isim jüri başkanına aittir)

Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Dr. Öğr. Üyesi Neslihan KARATAŞ DURMUŞ

ÖZET

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİ VE GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUKLARI

Baş Sobacı, Merve Nur

Yüksek Lisans, Kamu Hukuk Bölümü

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Yusuf Ziya Taşkan

Mayıs 2018, 188 sayfa

Gümrüklere giriş ve çıkış işlemlerine ait düzenlemeler, devletlerin iç ve dış politikalarına ilişkin çok çeşitli konuları ilgilendirmekte ve hızla değişmekte olduğundan gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında hatalar yapılması olası hâle gelmektedir. Gümrük müşavirleri, mesleki bilgi ve birikimleri ile gümrük işlemlerinin tarafları olan eşya sahipleri ve idareye yardımcı olmaktadır. Bu tezde, gümrük müşavirliği mesleğinin Türkiye’de tarihsel seyri içinde gelişimi, mesleğe yönelik olarak Türkiye, ABD ve AB ülkelerinde yapılmış olan düzenlemeler, gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyet alanı ve gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetlerinden doğan sorumlulukları açıklanmıştır. Bu kapsamda gümrük müşavirleri ve eşya sahiplerinin vekâlet sözleşmesi yönünden, gümrük müşavirlerinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında düzenlenmiş olan vergiler, kabahatler ve disiplin yönünden sorumlulukları incelenmiştir. Gümrük müşavirlerinin vergilerden sorumlulukları müteselsil sorumluluk kapsamında, gümrük kabahatlerinden sorumlulukları ise kabahatlere iştirak hükümleri kapsamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: gümrük müşavirliği, gümrük işlemlerinde temsil, gümrük vergileri, müteselsil sorumluluk, gümrük kabahatleri, iştirak, disiplin.

ABSTRACT

COSTUMS CONSULTANCY AND RESPONSIBILITIES OF CUSTOMS CONSULTANTS

Baş Sobacı, Merve Nur

L.L. M., Department of Public Law

Supervisor: Prof. Dr. Yusuf Ziya Taşkan

May 2018, 188 page

The official regulations on customs transactions are based on state's domestic and international policy and they are changing quickly, thus it is more likely to make mistakes during customs transactions. The customs consultants are helping merchants and the administration of customs by their professional knowledge. The professional activities of customs consultants cause different legal responsibilities. In this thesis first, historical background of customs consultancy in Turkey and customs consultants' professional activities in Turkey, Europe and USA are explained. Then, the merchants and customs consultants' contractual obligations which are based on contract on mandate are clarified. The customs consultants may be responsible for customs duties and misdemeanor in accordance with the Customs Code (No: 4458) . The responsibility of customs duties are evaluated within joint liability however responsibility of misdemeanors are evaluated with the terms of complicity. Additionally customs consultants' disciplinary responsibilities are be clarified in accordance with the Customs Code (No: 4458).

Key words: customs consultancy, representation in case of customs transactions, customs duties, joint liability, misdemeanor, complicity, professional liability.

İNTİHAL

Bu tez içerisindeki bütün bilgilerin akademik kurallar ve etik davranış çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu beyan ederim. Ayrıca bu kurallar ve davranışların gerektirdiği gibi bu çalışmada orijinal olmayan her tür kaynak ve sonuçlara tam olarak atıf ve referans yaptığımı da beyan ederim; aksi takdirde tüm yasal sorumluluğu kabul ediyorum.

Adı Soyadı : Merve Nur BAŞ SOBACI

İmza :

TEŞEKKÜR

Değerli eleştirileri, tavsiyeleri, katkıları ve yönlendirmeleri için danışman hocam Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a çok teşekkür ederim. Ayrıca tez çalışmasının olgunlaşması yönünde çeşitli yönlerden katkılarını sunan Prof. Dr. İlhami SÖYLER, Prof. Dr. Ahmet BATTAL ve Doç. Dr. Cumhuriyet RÜZGARESEN hocalarıma teşekkür ederim.

Bu süreç boyunca sabrı ve bana duyduğu güvenle destekçim olan sevgili eşim ile bana olan inançlarını hiçbir zaman kaybetmeyen anne ve babama sonsuz şükranlarımı sunarım.



İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İNTİHAL	iv
TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ	1
GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİ VE GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUKLARI	3
BİRİNCİ BÖLÜM	3
GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİ	3
I- GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNİN TANIMI VE İŞLEVİ	3
II- GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	4
A- TÜRKİYE'DE GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ	4
1- 1093 SAYILI GÜMRÜK KOMİSYONCULARINA AİT KANUN'DA YER ALAN DÜZENLEMELER	4
2- 5383 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER	5
3- 1615 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER	6
4- 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER	10
5- YETKİLENDİRİLMİŞ GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	13

a- Gümrük Yönetmeliği'nde Yer Alan Düzenlemeler	14
b- 7.10.2016 tarihli ve 6 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği'nde Yer Alan Düzenlemeler	16
B- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ	18
1- AVRUPA BİRLİĞİ'NDE YAPILAN DÜZENLEMELER	18
2- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE YAPILAN DÜZENLEMELER	19
III- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN MESLEKİ FAALİYETLERİ	21
A- EŞYAYA UYGULANACAK GÜMRÜK REJİMİ İÇİN GEREKLİ BELGELERİN GÜMRÜK İDARESİNE SUNULMASI	22
B- GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN GÜMRÜK İDARESİNE SUNULMASI	25
1- Gümrük Beyannamesinin Hazırlanması	26
a- Eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun (GTİP) Saptanması	27
i- Eşyanın GTİP'i	27
ii- Eşyanın GTİP'inin İnceleme ve Numune Açılması (Kuşat) Yolu ile Saptanması	29
iii- Eşyanın GTİP'inin Gümrük İdaresinden Bilgi ve Karar İsteme Yolu ile Saptanması	30
b- Eşyanın Kıymetinin Belirlenmesi ve Eşyaya Uygulanacak Gümrük Vergilerinin Hesaplanması	31
C- GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN TESCİLİNİN YAPTIRILMASI VE VERGİLERİN ÖDENMESİ	33
İKİNCİ BÖLÜM	36

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİ BAKIMINDAN VEKÂLET SÖZLEŞMESİ	36
I- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ İLE EŞYA SAHİPLERİ ARASINDAKİ VEKÂLET SÖZLEŞMESİNE GENEL BAKIŞ	36
A- SÖZLEŞMENİN KONUSU	36
B- SÖZLEŞMENİN TARAFLARI	37
C- SÖZLEŞMENİN KAPSAMI	37
D- SÖZLEŞMENİN ŞEKLİ	38
II- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE VERİLEN TEMSİL YETKİSİ	40
A- GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE TEMSİLİN FARKLI GÖRÜNÜMLERİ ...	41
B- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN TEMSİL YETKİSİNİN KAPSAMI VE NİTELİĞİ	46
C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE TEMSİL YETKİSİ VERİLMESİNİN ŞARTLARI	46
D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE VERİLEN VEKÂLETİN ŞEKİL UNSURLARI	48
III- TARAFLARIN VEKÂLET SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ	49
A- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ BAKIMINDAN	49
1- İşi Sadakat ve Özenle Yapma	49
2- Müvekkilinin İradesi ve Talimatlarına Uygun Davranma	54
3- Sır Saklama	55
4- İşi Bizzat Yapma	58
5- Hesap Verme ve Vekâlet İşi Kapsamında Alınanları İade Etme	60

B- EŞYA SAHİPLERİ BAKIMINDAN	62
1- Ücret Ödeme	62
2- Vekil Tarafından Yapılan Giderleri ve Verilen Avansları Ödeme ile Borçtan Kurtarma	65
3- Vekile Avans Verme	66
4- Vekilin Vekâlet Sebebiyle Uğradığı Zararı Tazmin Etme	66
IV- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ İLE EŞYA SAHİPLERİ ARASINDAKİ VEKÂLET SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ	68
A- AZİL VE İSTİFA	68
B- ÖLÜM, EHLİYETİ KAYBI VE İFLAS	71
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	76
GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU KAPSAMINDA SORUMLULUKLARI	76
I- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİ YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARI	76
A- GENEL AÇIKLAMALAR	76
1- Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Yükümlülük Kavramı	76
2- Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Vergilerinden Sorumluluklarının Kanuni Dayanağı	77
B- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN SORUMLULUKLARININ SINIRLARI	78
1- Gümrük Kanunu'nun 181/2. Maddesinde Öngörülen Sınırlama	78
2- Meslek İcabı ve Mutat Olarak Bilinmesi Gerekenlerin Yorumlanması	79
a- Gümrük Müşavirlerinin Görev ve Faaliyet Alanı ile Yetkileri	80

b- Gümrük Müşavirlerinin Kullanabilecekleri Kanuni Haklar	81
c- Eşyanın Denetim Bakımından Tabi Olduğu Hatlar Arasındaki Farklılıklar	82
3- Danıştay'ın Konuya İlişkin Uygulaması	83
C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN SORUMLULUKLARININ KAPSAMI	85
1- Gümrük Vergileri	85
a- Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay	86
b- Verginin Tarhı	87
c- Verginin Tahakkuku ve Tebliği	88
d- İthalat Vergileri	91
e- İhracat Vergileri	92
f- Dahilde İşleme Rejiminde Doğan Vergiler	93
2- İthalat Sırasında Alınan Diğer Vergiler	94
a- Katma Değer Vergisi	95
b- Özel Tüketim Vergisi	97
c- Damga Vergisi	99
3- Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluk Kapsamı Dışında Kalan Anti Damping Vergisi ve Telafi Edici Vergi	99
D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN MÜTESELSİL SORUMLU OLMASI	101
1- Müteselsil Sorumluluk Kavramı	101
2- Kamu Alacaklarından Müteselsil Sorumluluk	101
3- Gümrük Kanunu'na Göre Müteselsil Sorumluluk	102

E- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN DOLAYI TAKİBİ	103
1- Kamu Alacaklarında Müteselsil Sorumluların Takibi	103
2- Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Vergileri İçin Takibi	105
3- Danıştay Kararlarına göre Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Vergilerinin Tahsili İçin Takibi	106
4- Gümrük Müşavirlerinin Eşya Sahiplerine Karşı Rücu Hakkı	108
F- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNE KARŞI İTİRAZ VE DAVA HAKKI	108
1- İtiraz	108
2- İptal Davası	110
a- İtiraz Yolunun Tüketilmesinin Gerekmesi	110
b- Görevli ve Yetkili Mahkeme	110
c- Dava Ehliyeti	110
d- Davanın Yürütmeye Etkisi	112
G- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİ YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARININ SONA ERMESİ	112
1- Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Nedenler	112
a- Ödeme	113
b- Gümrük Beyannamesinin İptal Edilmesi	114
c- Vergilerin Geri Verilmesi veya Kaldırılması	115
d- Uzlaşma	119
e- Zamanaşımı	122
f- Diğer Nedenler	125

2- AATUHK'da Düzenlenen Nedenler	126
a- Ödeme ve Tahsil	126
b- İdari Yargıda İşlemin İptaline Karar Verilmesi	127
c- Zamaşımı	128
d- Takas	128
e- Terkin	129
II- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİ YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARI	130
A- GENEL OLARAK KABAHAHLER	130
B- GÜMRÜK KANUNU KAPSAMINDA DÜZENLENEN KABAHAHLER	131
1- Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Kabahatlerinin Gümrük Suçlarından Farkları	131
2- Gümrük Kabahatlerine Uygulanan Cezalar	134
a- Vergi Kaybına Neden Olan Fiiller ve Bu Fiillere Uygulanan Cezalar	134
b- Usul Hükümlerine Aykırı Olan Fiillere Uygulanan Cezalar	137
3- Gümrük Kabahatlerine Uygulanan Cezalarda İçtima	138
C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİNDEN SORUMLULUKLARININ KAPSAMI	140
D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİNDEN SORUMLULUKLARININ NİTELİĞİ	141
1- Kabahatler Kanunu'nun İştirak Hükümleri Kapsamında Değerlendirileceği	141
2- Müteselsil Sorumluluk Niteliğinde Olmaması	145

E- GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNİN BİR TÜZEL KİŞİLİK OLARAK YÜRÜTÜLMESİ HÂLİNDE GÜMRÜK KABAHAHLERİNDEN SORUMLULUK	148
F- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN CEZALARA KARŞI İTİRAZ VE DAVA HAKKI	148
G- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİ YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARININ SONA ERMESİ	150
1- Ödeme	150
2- Geri Verme veya Kaldırma	151
3- Uzlaşma	152
4- Zamaşıımı	153
a- Gümrük Kanunu Kapsamında Zamaşıımı	154
b- Kabahatler Kanunu Kapsamında Zamaşıımı	154
III- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN DİSİPLİN YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARI	155
A- GENEL OLARAK DİSİPLİN SORUMLULUĞU	156
B- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN DİSİPLİN SORUMLULUKLARI	157
C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE DİSİPLİN CEZASI UYGULANMASINDA YETKİ VE USUL	162
D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN DİSİPLİN YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARININ SONA ERMESİ	163
1- İşlemin İdari Yargı Yolu ile İptal Edilmesi	163
2- Yasama Organının Tasarrufu	166
3- Zamaşıımı	167
SONUÇ	170



KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.TR	: A.TR Dolaşım Belgesi
AATUHK	: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AT	: Avrupa Toplulukları
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
CIF	: Cost, Insurance and Freight
CFR	: Code of Federal Regulations
CONFIAD	: International Confederation of Customs Agents
Çev.	: Çeviren
D.	: Dairesi
ES.	: Esas Sayısı
ET	: Erişim Tarihi
EUR-1	: EUR-1 Dolaşım Belgesi
EUR-MED	: EUR-MED Dolaşım Belgesi
GATT	:Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
Gümrük Kanunu	: 4458 sayılı Gümrük Kanunu
HD.	: Hukuk Dairesi

İGMD	: İstanbul G�m�ruk Müşavirleri Derneği
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
KS.	: Karar Sayısı
KT.	: Karar Tarihi
No	: Numara
s.	: sayfa
S.	: Sayı
TBK	: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TGB	: Türkiye G�m�ruk Bölgesi
USA	: The United States of America
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Gümrükler, dış ticaret işlemlerinin yürütüldüğü merkezler, bir ülkeden diğer bir ülkeye ticari veya ticari olmayan gayelerle mal giriş ve çıkışının gerçekleştiği ve kontrol edildiği yerlerdir.

Gümrük müşavirleri, dış ticarete ilişkin gümrüklerde gerçekleştirilen işlemleri kendilerine verilen temsil yetkisi ile takip etmektedirler. Esasen dış ticaret işlemlerinin bir vekâlet sözleşmesine bağlı olarak başkası tarafından takip edilmesi, Roma Hukuku'nda uluslararası ticaret uygulamaları için duyulan ihtiyaçtan doğmuştur¹. Bu açıdan bakıldığında, uluslararası ticareti gerçekleştirmeye yönelik işlemlerin takibinde temsil müessesesinin kullanılması, yeni bir olgu değildir.

Günümüzde ülkeler arasındaki ticari münasebetlerin artması ile gümrüklere ilişkin yapılan düzenlemelerin fonksiyonları çeşitlenmektedir. Gümrüklere ilişkin düzenlemeler, klasik anlamda devletin mal alım ve satımı üzerinden aldığı vergi ile gelir elde etme fonksiyonuna sahiptir. Gümrüklere ilişkin düzenlemelerin, yerli üreticinin korunması, kalkınmanın sağlanması, devletin dış politikasının uygulanması, ülke insanının sağlığının ve çevrenin korunması, kültürel mirasa sahip çıkılması, fikri ve sınai hakların korunması ve kaçak yolla gelen malların ülkeye girişinin engellenmesi gibi gün geçtikçe çeşitlenen fonksiyonları bulunmaktadır. Devletler, çeşitli anlaşmalar, uluslararası ve uluslar üstü ekonomik bütünleşmelerle ortak dış ticaret politikalarına yöneldiklerinden gümrük işlemlerini gerçekleştirenler tarafından takip edilmesi gereken mevzuat, sürekli bir değişim içerisinde. Bu durum, gümrük mevzuatının daha detaylı düzenlemelerden oluşmasına neden olmaktadır. Gümrük işlemlerine ilişkin yapılan düzenlemelerin detaylı ve sürekli bir değişim içinde olması, gümrük işlemlerinin takibinde uzmanlık bilgisini önemli hâle getirmekte ve temsil yolu ile gümrük işlemlerini gerçekleştirmek üzere gümrük müşavirliği mesleği, etkin hâle gelmektedir.

Bu tezin amacı, dış ticaret işlemlerini mesleki uzmanlık bilgileriyle başkaları yerine takip eden gümrük müşavirlerinin gümrüklerde gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlere ve bu faaliyetler sonucunda doğabilecek sorumluluklarına ışık tutmaktır.

¹ Bülent Tahiroğlu (2010): **Roma Borçlar Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, s.241.

Çalışmada, öncelikli olarak gümrük işlemlerine uygulanan gümrük mevzuatı ve gümrük işlemlerine ilişkin yapılmış olan akademik çalışmalar, kanunlaştırma hareketlerine ilişkin yapılan çalışmalara dair tutanaklar, AB ve ABD’de kabul edilmiş kanunlardan yararlanılmıştır. Gümrük müşavirleri ile tacirler arasındaki yapılan vekâlet sözleşmesi incelenirken, borçlar hukuku genel ve özel hükümlerin ilgili kısımlarına ait yayınlar ve akademik çalışmalar, gümrük müşavirlerinin mesleki sorumlulukları incelenirken, idare hukuku alanından ilgili çalışmalar da araştırmanın kapsamına dâhil edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 2. maddesi gereği bu kanun hükümleri, gümrük vergilerini kapsamıyor ise de gümrük mevzuatı ile vergi hukuku arasındaki kavramsal ve ilkesel benzerlikler sebebiyle vergi hukuku alanında yapılan çalışmalardan da faydalanılmıştır. Çalışma kapsamında ilgili kitaplar, yüksek lisans ve doktora tezleri, makale ve diğer yayınlar yer almıştır.

Tezde, etik kurallara, terim ve üslup birliğine uymaya özen gösterilmiştir.

Gümrük işlemlerinin başkaları yerine takibine ilişkin düzenlemelerde mevzuat bakımından eksik kalınmış hususlar ve ilgili mevzuatın uygulanmasında yaşanan problemler, uyuşmazlıkların intikal ettiği yargı kararlarına da değinilerek incelenmiştir.

Çalışmada, birinci bölümde gümrük müşavirliği ile yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği mesleğinin mevzuattaki yeri, gümrük müşavirliğinin Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki yeri ve gümrük müşavirlerinin gümrüklerde yapmış oldukları işlemler açıklanmıştır. İkinci bölümde gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki vekâlet ilişkisi incelenmiştir. Üçüncü bölümde gümrük müşavirlerinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında gümrük vergilerinden, gümrük kabahatlerinden ve meslek kurallarına aykırı davranmaktan doğan sorumluluklarına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİ

Bu bölümde; gümrük müşavirliği mesleğinin tanımı ve işlevi, tarihsel seyir içinde ülkemizde gümrük müşavirliği mesleğine yönelik yapılan düzenlemeler, son yıllarda gümrük mevzuatında ve uygulamada yer bulan yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğine ilişkin yapılan düzenlemeler, Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri ilgili mevzuatlarında gümrük müşavirliği mesleğine ilişkin düzenlemeler ve gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetleri incelenmiştir.

I- GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNİN TANIMI VE İŞLEVİ

Gümrük müşavirliği, gümrük mevzuatı ile uygulamaları hakkında gerekli bilgiye sahip olan kişilerin geçerli bir gümrük müşavirliği belgesi ve vekâletnameye dayanarak gümrüklerde başkası hesabına iş takibidir.

Gümrük Kanunu'nun 5. maddesinde, herkesin gümrük işlemlerinin takibi için temsilci atayabileceği, gümrük müşavirlerinin dolaylı temsilci olarak eşya sahipleri adına hareket edecekleri belirlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun "Gümrüklerde İş Takibi ve Gümrük Müşavirleri" başlıklı Üçüncü Bölümü'nün 225. maddesine göre; gümrük müşavirleri, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetleri, eşya sahipleri adına hareket ederek takip eden dolaylı temsilcilerdir. Gümrük müşavirleri, Gümrük Müsteşarlığı tarafından Gümrük Kanunu'nda öngörülen şartları taşıdıklarında kendilerine verilen gümrük müşavirliği izin belgesi ve eşya sahipleri ile yapılan sözleşme kapsamında mesleki faaliyetlerini sürdürürler².

² 08.06.2011 tarihli ve 27958 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 640 sayılı "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile gümrük teşkilatı yeniden bakanlık düzeyinde teşkilatlandırılmıştır. Bu Kanun Hükmünde Kararname'nin geçici 2/5. maddesinde; "Mevzuatta Gümrük Müsteşarlığına ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın bu Kanun Hükmünde Kararname ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na devredilen birimlerinin görev ve yetkileri nedeniyle Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na yapılmış olan atıflar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na yapılmış sayılır" şeklindeki hüküm gereği Gümrük Kanunu veya diğer kanunlarda "Gümrük Müsteşarlığı" ifadesi ile yapılan atıflarda "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na" atıf yapılmış olduğu kabul edilmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda çoğunlukla "Gümrük Müsteşarlığı" ifadesi kullanılmakta olup tezde de kanundaki bu ifade kullanılırken "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı" kastedilir.

II- GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

A- TÜRKİYE'DE GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ

Gümrük müşavirliği, 1909 yılından 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun kabul edildiği 1999 yılına kadar "gümrük komisyonculuğu" olarak isimlendirilmiştir.

Gümrük komisyonculuğuna ilişkin ilk düzenleme, 252 sayılı 25.06.1909 tarihli genelge ile yapılmıştır. Bu genelgede 01 Temmuz 1909 tarihinden itibaren gümrük komisyoncularının idareden alacakları ruhsatname olmadan gümrüklerde iş takip edemeyecekleri belirtilmiştir³. Ruhsatname şartı, gümrük işlemlerinin eşya sahipleri dışındaki kişilerce takibinin kısıtlanmasının sağlanmasına yönelik bir ilk adımdır.

Bu Genelge'den sonra kronolojik sırası ile 1093 sayılı Gümrük Komisyoncularına Ait Kanun, 5383 sayılı Gümrük Kanunu, 1615 sayılı Gümrük Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile kabul edilen düzenlemeler incelenmiştir.

1- 1093 SAYILI GÜMRÜK KOMİSYONCULARINA AİT KANUN'DA YER ALAN DÜZENLEMELER

1093 sayılı Gümrük Komisyoncularına Ait Kanun, 1 Eylül 1927'den itibaren yürürlüğe girmek üzere 30 Haziran 1927 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır⁴. 1093 sayılı Kanun'un 1. maddesi; "Ecnebi memleketlerden Türkiye'ye gelen veya Türkiye'den ecnebi memleketlere çıkan eşya-ı ticarinin gümrüğe ait muameleatı ya bizzat eshabı veyahut gümrük komisyoncuları tarafından ifa olunur. Ticarethane müstahdemlerinden gümrük muamelesini ifaya mezun bulunanlar yalnız o ticarethanenin gümrük muamelesine mahsus olmak üzere ticarethane sahibi makamına kaim olabilirler" şeklindedir.

1093 sayılı Kanun'un 3. maddesinde; bir ticarethanenin çalışanı olarak gümrük işlemlerini takip edecek olan kişiler için Türkçe'yi layıkı ile konuşmak ve yazmak dışında herhangi bir şart öngörülmemiştir. Gümrük komisyoncusu olabilmek için ise Türkçe'yi layıkı ile konuşmak ve yazmak dışında Türk olmak, 20 yaşını bitirmiş olmak, bulaşıcı hastalığı bulunmamak, hileli iflas nedeniyle mahkûm olmamak ve gümrük mevzuatına ilişkin düzenlemelere vakıf olduğunu, düzenlenen imtihan neticesinde ispat etmek

³ <http://www.igmd.org/kurumsal/tarihce/2987-meslegimizin-tarihcesi.html>, ET:09.03.2016.

⁴ <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/621.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/621.pdf>, ET:10.09.2017.

gerekmektedir. 1093 sayılı Kanun'a göre gümrük komisyoncuları komisyonculuktan başka bir ticaretle meşgul olamazlar.

5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun kabul edilmesi ile 1093 sayılı Kanun hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

2- 5383 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

İki dünya savaşı arasındaki dönemde karşılaşılmış olan ekonomik sorunlara çözüm arayışı ile yapılan çalışmalar sonucunda bir araya gelen devletler, 1947 yılında, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması ile gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması ve devletler arası ticarete engellerin kaldırılması hususlarında anlaşmışlardır⁵. Uluslararası ticarete gerçekleşen bu değişikliklerin etkisiyle Türk gümrük mevzuatında yenilenme ihtiyacı ortaya çıkmış, 02.05.1949 tarihli ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiştir⁶.

1093 sayılı Gümrük Komisyoncularına Ait Kanun hükümleri yürürlükten kaldırılarak gümrüklerde iş takibi ve gümrük komisyonculuğu konuları, 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun 4. ayırımının 2. bölümünde düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 133. maddesine göre gümrük komisyoncuları, eşyanın ithal, ihraç ve transit gümrük işlemlerini vekâlet suretiyle takip eder. Söz konusu maddenin 2. fıkrasında ise devlet, belediye ve özel idarelerle diğer kamu hükmi şahıslarının memurları, özel hukuk tüzel kişilerinin müdürleri ve tüzel kişiliği temsil yetkisi olanların, kendi idare ve müesseselerine ait eşyanın gümrük işlemlerini takip edebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bunun yanı sıra kara, deniz veya hava yolu ile taşımacılık yapanların eşyanın ihraç ve transit gümrük işlemlerini takip edebileceği belirlenmiştir. Düzenlemeler ile gümrüklerde iş takibi yapabilecek kişiler genişletilmiştir.

1093 sayılı Kanun'da gümrük komisyoncusu olabilmek için Türk olma, 18 yaşını bitirmiş bulunma, orta mektebi bitirmiş veya o derecede tahsil görmüş olma, belirli suçlardan hüküm giymemiş olma ve gümrük ile ilgili düzenlemeler konusunda yeterli bilgisi olduğu sınavla sabit olma şartlarını taşımak gerekmektedir. Getirilen sınav zorunluluğu ve eğitim seviyesi şartı ile mesleğin kalitesini artırmak amaçlanmıştır. Ayrıca, bir kişinin gümrük komisyoncusu olabilmesi için hırsızlık, emniyeti suiistimal, dolandırıcılık, yalan yere şahadet, yalan yere yemin, cürüm tasnii, iftira, irtikâp, irtişa,

⁵ Hüseyin Pazarıcı (2010): **Uluslararası Hukuk**, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, s.325.

⁶ <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7204.pdf>, ET: 12.03.2016.

ihtilas, kaçakçılık suçlarından mahkûm olmaması veya memurluktan çıkarılma cezası almamış olmaması gerekmektedir.

5383 sayılı Kanun'a göre gümrük komisyoncuları, kendilerini ya da müvekkillerini hukuki sorumluluk altında bırakmayacak işleri takip etmek üzere yanlarında yardımcı çalıştırabilirler. Bu yardımcıların, gümrük komisyoncuları ile aynı şartları taşımaları gerekmektedir. Yalnız yapılacak sınavın içeriği belirlenirken gümrük komisyon yardımcılarının gördükleri işler göz önünde bulundurulur. Gümrük komisyoncuları ve yardımcılara Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından tescilleri yapıldıktan sonra gümrük işlemlerini takip edebileceklerini göstermek üzere fotoğraflı bir belge verilir.

Gümrük komisyoncuları ya da yardımcılarının yolsuz ya da emniyetsiz davranışlarının tespit edilmesi halinde gümrük idaresi tarafından fiillin ağırlığına göre bir haftadan bir yıla kadar veya kesin olarak karneleri geri alınır.

Gümrük komisyoncuları, yevmiye defteri tutmaya, fatura, makbuz ve yürüttükleri işle ilişkili diğer belgelerin asıl veya örneklerini beş yıl saklamaya, bunları yetkililerin isteği üzerine sunmaya mecburdurlar.

5383 sayılı Kanun, 19.07.1972 tarihli ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

3- 1615 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu'na katılma isteğinin sonucu olarak 1964 yılı itibariyle gümrük birliğinin kurulmasını amaçlayan Ankara Antlaşması yürürlüğe girmiştir. Ankara Anlaşması ile başlayan Türkiye ile AET arasındaki süreç, 1970 yılında imzalanan Katma Protokol ile devam etmiştir. Protokol'de Türkiye, 1973 yılını takip eden 12 yıl içinde, aşama aşama AET'ye karşı gümrük vergilerini sıfırlayacağı ve AET dışındaki ülkelere AET'nin uyguladığı ortak gümrük tarifelerini uygulayacağı ve bu konudaki mevzuat uyumunu sağlayacağı hususlarını taahhüt etmiştir⁷. Bu sebeple 5383 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış ve 19.07.1972 tarihli ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu

⁷ Tuğrul Arat (1995): "Avrupa Birliği ile Türkiye Arasındaki İlişkiler ve Gümrük Birliğinin Yeri" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.44, S.1, s.601.

yürürlüğe girmiştir⁸. Bu kanunun ilgili bölümünde gümrüklerde iş takibi yapabilecek olanlar, 5383 sayılı Kanun'da olduğu gibi düzenlenmiştir.

1615 sayılı Kanun'da bir yenilik olarak en az yirmi gümrük komisyoncusu bulunan yerlerde tüzükleri Gümrük ve Tekel Bakanlığı tarafından tescil edilmek suretiyle bütün komisyoncuların üye olacakları bir Gümrük Komisyoncular Derneği kurulacağı ve bu derneklere komisyoncu yardımcılarının da kaydolacakları düzenlenmiştir. Bir dernek altında örgütlenme, mesleğin sorunlarının halli ve mesleğin icrasına ilişkin uygulamada birlik sağlanması açısından önemlidir.

1615 sayılı Kanun'da gümrük komisyoncusu olabilme şartları, 5383 sayılı Kanun'a göre biraz daha ağırlaştırılarak yaş sınırı 18'den 21'e, tahsil şartı ise ortaokuldan lise tahsiline yükseltilmiştir.

Gümrük komisyoncularının işlerini takip etmek üzere kendilerini veya müvekkillerini hukuki sorumluluk altında bırakacak işler hariç olmak üzere yardımcı istihdam edebilecekleri düzenlenmiştir. 1615 sayılı Kanun'a göre gümrük komisyoncu yardımcılarının, en az ortaokul seviyesinde tahsil yapmış olma, gümrük komisyoncularına ilişkin öngörülen diğer tüm şartları sağlama ve yapmaya ehil oldukları işler dikkate alınarak hazırlanan sınavlardan başarılı olma şartlarını yerine getirmeleri gerekmektedir.

Gerekli şartları yerine getiren gümrük komisyoncuları ile yardımcılarının isimleri; Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından tescil edilir ve kendilerine fotoğraflı özel bir kimlik belgesi verilir.

Gümrük komisyoncuları, kanunlara göre tutmaya mecbur oldukları defterlerin, işlerine dair diğer belge, fatura, makbuzların asıl veya örneklerini beş yıl saklamaya, bunları Gümrük ve Tekel Bakanlığı müfettişlerine, müfettiş muavinlerine, kontrolörlere ve yetkili gümrük amir ve memurlarına göstermeye mecburdurlar.

1615 sayılı Kanun'a ve gümrüklerde uygulanan mevzuata aykırı hareketleri görülen gümrük komisyoncuları veya yardımcılarını lüzumlu hallerde Gümrük ve Tekel Bakanlığı müfettişi, müfettiş muavini, kontrolör, başmüdür ve başmüdürlük teşkilâtı olmayan yerlerde müdürler tarafından gümrüklerde iş takip etmekten yasaklanırlar.

⁸<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14263.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14263.pdf>, ET:17.03.2016.

AET ile 1963'ten itibaren ilerleyen süreç, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu 06.03.1995 tarihli 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile devam ettirilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin bu konuya yaklaşımı; Ortaklık Konseyi Kararı'nın, alındığı 6 Mart 1995 tarihinden itibaren hukuki sonuç doğuran bir işlem olduğu ve tamamlandığı yönündedir. Avrupa Birliği ise bu Kararı tasarı olarak nitelendirmek suretiyle Avrupa Parlamentosu'nun onayına sunarak Türkiye ile aynı görüşte olmadığını ortaya koymuştur⁹. Karar'ın alınmakla tamamlandığı görüşü tartışmalara neden olmuştur. Bu Karar'ın, Türkiye ile AET arasında imzalanan Ankara Anlaşması'nın bir tekrarı olduğu ve bir yenilik getirmediği düşüncesi ile Karar'ın bir iç hukuk işlemine ihtiyaç duyulmadan uygulanma kabiliyeti bulacağı savunulmuştur¹⁰. Karar'ın iç hukuku ilgilendiren yönü ile başta mali alanda olmak üzere çeşitli hukuki düzenlemeleri etkileyeceği görüşünü savunanlar, Karar'ın aslında bir anlaşma olduğu ve Anayasa'nın 90. maddesi kapsamında öngörülen şekliyle onay sürecinden geçirilerek iç hukukta da kabul edilmesi kanaatindedir¹¹.

1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nda Türkiye'nin gümrüklerde gümrük vergileri ve eş etkili vergilere ilişkin uygulaması gereken kurallar yer almıştır. Bu Karar'ın, alınması ile yürürlük kazanacağı ve tamamlanacağını kabul edilmesi anayasal ilkelere olan vergilerde kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır¹². Karar, çerçeve Ankara Anlaşması dayanak gösterilerek, Anayasa'nın 90. maddesi ve 244 sayılı Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun'un belirlediği usule uyulmadan alınmıştır.

⁹ 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan ve Kasım 1993'te yürürlüğe giren Maastricht Anlaşması ile Topluluk Avrupa Birliği adını almıştır.

¹⁰ Bu yöndeki görüşler; Çiğdem Nas / Selen Akses / Sema Gençay Çapanoğlu (2014): Türkiye-AB İlişkilerinde Doğru Bilinen Yanlılar, **İktisadi Kalkınma Vakıf Yayınları**, Yayın No: 264, (http://abmerkezi.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2014/03/dogru_bilinen_yanlislar_kitabi2.pdf)E.T:10.08.2017; Kamuran Reçber (2002): "Türkiye-Avrupa Birliği İlişkilerine Hukuksal Bir Bakış" **İş, Güç Dergisi**, C.4, Sıra 2, No:57. <http://www.isgucdergi.org/?p=article&id=57&cilt=4&sayi=2&yil=2002>, ET:03.03.2016.

¹¹ Bu yöndeki görüşler; Sevin Toluner (1996) "6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı: Milletlerarası Hukuk Açısından Bir Değerlendirme" **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LV, s.19; Kemal Başlar (2004): Gümrük Birliği 'Anlaşması'nın (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nın) Hukuksal Niteliği" **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, C.4, S.1, Güz, s.176. (http://uvf.ulakbim.gov.tr/uvf/index.php?cwid=9&vtadi=TSOS&c=ebSCO&ano=49937_f1cf4d5ac05d36f72ca40981056c0f52&ET:05.05.2016).

¹² Vergilerin kanuniliği ilkesi, "temsilsiz vergi olmaz" şeklinde de ifade edilmektedir. Bu ilke, vatandaşların ancak seçtikleri temsilciler aracılığı ile vergilendirilebileceği, vergilendirme yetkisinin yalnızca yasama organında bulunduğu anlamına gelmektedir (Nihal Saban (2015): **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, s.61; Sadık Kırbas (2015): **Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, İlkeler, Kurumlar**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, s.12).

Ortaklık Konseyi'nde alınan kararlara uymak, Türkiye açısından Ankara Anlaşması kapsamında uluslararası bir yükümlülük olmakla birlikte; Karar, Türk hukukunda ve Türkiye Cumhuriyeti mahkemelerinde doğrudan uygulanamamakta, bu kararların uygulanabilmesi, düzenlemenin ayrıca bir işlemle iç hukuka dâhil edilmesi sonucunda mümkün olmaktadır¹³. Kararın alınması ile uygulanacağını kabulünün, 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. ve 167/2. maddelerinde Bakanlar Kurulu'na tanınan istisnai yetki dışında geçerli olan vergilerde kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacağı ve Karar'ın parlamento onayından geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Karar'ında, Türkiye'nin Ortak Gümrük Tarifesi'ne uygun olarak alması gereken önlemler ve fikri ve sınai haklar, rekabet, ticari koruma araçları, doğrudan ve dolaylı vergiler, kamu ihaleleri alanlarında mevzuat yakınlaştırılması yapmasını öngören emredici hükümler bulunmaktadır¹⁴. Bu Karar'da, Karar'ın yerine getirilmediğinin bir raporla tespit edilmesi hâlinde Türkiye'nin gümrük birliğine katılımının ertelenebileceği, hüküm altına alınmıştır.

Türkiye ile AET arasındaki ilişkilerin geliştiği bu dönemde, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması kapsamında malların gümrük değerlemesinin ortak kurallara bağlı yapılması, menşe şahadetnamesine ilişkin çıkarılan zorlukların engellenmesi gibi hususlarda yapılan değişiklikler, anlaşmanın taraflarınca kabul edilmiştir. Türkiye için 1995 yılından sonraki dönem, GATT'deki düzenlemeler ve AB gümrük birliği sebebiyle mevzuat uyumunu sağlamak için hızlı adımlar atılan ve çeşitli kanun değişiklikleri hedeflenen bir dönem olmuştur. Bu kapsamda 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda Ortaklık Konseyi kararlarına uygun değişiklikler yapılmıştır. Süreç, Türkiye ile AB arasında gümrük birliğinin kurulmasıyla sonuçlanmıştır.

Şu an da yürürlükte bulunan 4458 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile 1615 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

¹³ Arat, s.597; Başlar, s.165.

¹⁴ TC Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (2001): “**Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyi Kararları Turkey-European Union Assosiation Council Decisions 1964-2000**” C. 1, Yayın No. Dpt: 2596” Ankara, Bölüm IV, Mevzuatın Yaklaştırılması, m.31 vd. (http://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/okk_tur.pdf, ET:12.08.2017).

4- 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Avrupa Birliği ile gümrük birliğinin tamamlanması kapsamında, gereken çalışmalar yapılmış ve halen yürürlükte olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiştir. Bu Kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü'ne 1996 yılında dâhil edilen, parlamento grubu bulunan siyasi partiler arasında uzlaşma sağlandığında, maddeler tek tek okunmadan özel bir görüşme ile ivedilikle kanun çıkarılmasını sağlayan ve "temel kanun" olarak bilinen kanunlaştırma şeklinin ilk uygulaması olmuştur.

TBMM 21. döneminde hazırlanan Kanun çalışmalarına, parlamento grubu bulunan beş ayrı parti katılmış ve tüm partilerin, 1615 sayılı Kanun'un değişiminin süratle gerçekleştirilmesine yönelik irade ortaklığı ve oybirliği sağlanmıştır. 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nda verilen taahhütler nedeniyle zorunlu olarak tezahür eden bu ortak irade, Kanun'un herkesçe sahiplenilmesi ve uygulanması açısından olumludur. Kanunların madde madde görüşülmesi yerine, kanun bölümleri için parti grup başkan vekillerinin düşünceleri ve parlamento üyelerinin önerileri alınmıştır. Bölümler, genellikle tartışma olmadan kabul görmüştür.

Gümrük işlemlerinde temsil hakkı, 1615 sayılı Kanunu'nda yer alan düzenlemelere göre pek çok yenilik içeren Gümrük Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Bütün kişilerin, gümrük işlemlerini gerçekleştirmek üzere temsilci atayabileceğine ilişkin madde, 1615 sayılı Kanun'dakinden farklı değildir. Ancak temsilin doğrudan ve dolaylı olabileceği ve temsilin bu türlerinin ne şekilde sonuç doğuracağı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu Kanun ile gümrük komisyonculuğu mesleği, meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları yeni gümrük düzenlemelerine uygun olarak düzenlenerek gümrük müşavirliği mesleğine dönüştürülmüştür.

Gümrük Kanunu'nun 5. maddesinin son fıkrasında gümrüklerde dolaylı temsilci olarak iş takibinin sadece gümrük müşavirleri tarafından yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Doğrudan temsil ise yetki belgesini haiz herkes tarafından yapılabilir. Bazı milletvekilleri gümrük işlemlerinde uzman bilgisi ve mesleki tecrübenin önemini vurgulayarak maddeye; "Bütün kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri bizzat veya tayin edecekleri ve kanunun tatbikatında vekilleri sayılan gümrük

müşavirleri vasıtasıyla gerçekleştirebilirler" şeklinde ekleme yapılmasını önermişlerdir¹⁵. Bu öneri ile gümrüklerde konu ile ilgili yeterli düzeyde bilgisi olmayan kişilerin iş takip etmesinin mümkün olmaması ve gümrük işlemlerinin daha düzenli ve en az hata ile yürütülmesi amaçlanmıştır. Ancak bu öneri kabul görmemiştir.

Gümrük Kanunu'nda, gümrük müşavirliği mesleğinin saygın hale getirilmesi amaçlanarak pek çok değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliklerle, gümrük müşavirliği mesleğinin icra edilmesi için üç aşamadan geçilmesi ve kişinin meslekte olgunlaşması amaçlanmıştır. Bu aşamalar; stajyerlik, gümrük müşavir yardımcılığı ve gümrük müşavirliğidir.

Gümrüklerde dolaylı temsilci olarak iş takip etmek isteyen kişi, öncelikle bir gümrük müşaviri yanında 1 yıl staj yapmalıdır. Staj süresi, Kanun'un ilk hâlinde 3 yıl olarak öngörülmüş iken 11 Ekim 2013 tarihli 6455 sayılı Kanun ile bu süre, 3 yıldan 1 yıla indirilmiştir. Değişikliğin gerekçesi, bu sürelerin çok uzun olması ve sürelerin sonunda zaten bir sınavda başarılı olma şartının varlığının yeterli bulunması olarak açıklanmıştır¹⁶. Stajyerler, gümrük idarelerinde iş takibi yapamazlar. Stajyerlerin fiillerinden doğacak mali sorumluluk, yanlarında çalıştıkları gümrük müşavirlerine aittir.

Gümrük müşavir yardımcısı olmak için gereken şartlar; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak, fiil ehliyetini haiz olmak, kamu haklarından mahrum bulunmamak, taksirli suçlar hariç olmak üzere belirli suçlardan affa uğramış olsa bile hükümlü bulunmamak ve ceza ve disiplin soruşturması neticesi devlet memurluğundan çıkarılmamış olmaktır. Gümrük müşavir yardımcısı olmaya engel teşkil eden suçlar; ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis gerektiren suçlar veya kaçakçılık, zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas, yalan yere şahadet, suç tasnii, iftira gibi yüz kızartıcı suçlar ile resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçları olarak belirlenmiştir. Bu suçlardan mahkûm olan kişiler, cezaları tecil

¹⁵ **TBMM Tutanak Dergisi** (1999): 12. Birleşim, Dönem:21, C.14, Yasama Yılı:2, s.447-448, (Öneriyi yapan milletvekilleri: S. Pamukçu, N. Aktaş, A. Sezai, A. Gören, A. Tunç) (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss437.pdf>, ET:28.05.2016).

¹⁶ TBMM Tutanak Yasama Dönemi:24, Yasama yılı:3, **437 sıra sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekçe**, m.6, (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss437.pdf>, ET:28.05.2016).

edilse dahi gümrük müşaviri olamazlar¹⁷. Kişi, staj süresini tamamlayıp gümrük müşaviri yardımcılığını yapmak için gereken şartları taşıdığında ve yapılacak sınavda başarılı olduğunda gümrük müşavir yardımcısı olabilecektir.

1615 sayılı Kanun'da komisyoncu olmak için lise tahsili şart iken, Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavir yardımcısı olmak için tahsil şartı hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, siyasal bilgiler ve endüstri mühendisliği eğitimlerini veren fakülte ya da yüksekokullardan mezun olmaya yükseltilmiştir.

Gümrük müşavir yardımcısının, gümrüklerde iş takip etme konusunda sınırlı bir yetkisi bulunmaktadır. Gümrük müşavir yardımcılığı şartlarını haiz olan kişi, bir gümrük müşavirinin yanında 2 yıl çalışıp, yapılacak olan sınavlara girerek başarı gösterdiğinde gümrük müşaviri olabilir. Eğitim ve staj şartları ile gümrük müşavir yardımcılığı yaparken geçecek olan sürede kazanılacak tecrübe ve diğer şartlar, gümrük işlemlerinin belli bir süratte yürütülmesi ve yapılacak hatalar sebebiyle doğacak zararların en aza indirilmesi bakımından son derece önemlidir.

Gümrük müşavirliği mesleğine ilişkin bu şartlar, gümrük idarelerinde çalışanlar için farklılık arz etmektedir. Gümrük idarelerinde belli bir müddet çalışan kişiler için gümrük müşavirliği izin belgesi alınması, onların mesleki tecrübelerinin de göz önünde bulundurulması ile farklı şartlara tabi tutulmuştur. Gümrük idaresinde üç yılını şube müdürü, gümrük müdürü, gümrük muhafaza müdürü, gümrük başmüdür yardımcısı ve gümrük muhafaza başmüdür yardımcısı görevlerini yaparak toplamda on yıl çalışarak geçirenler, staj koşulu hariç olmak üzere gümrük müşavir yardımcılığı için diğer koşulları sağladıkları takdirde gümrük müşavirliği sınavına girebilirler. Fakat bu kişilerin çalışmalarının sonlanması, emeklilik veya istifadan başka bir sebebe dayanmamalıdır.

¹⁷ “Gümrük müşaviri olmaya engel sayılan suçlardan dolayı mahkum olan ilgililerin, cezalarının tecil edilmiş olmasının engel hali ortadan kaldırmaz. ... Mesleki Yeterlilik Sınavının davacı yönünden geçersiz sayılmak suretiyle iptal edilmesine ilişkin işleme karşı açtığı dava sonucunda, Ankara 1. İdare Mahkemesince; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 227/1-d maddesinde yer alan sahtecilik suçundan mahkûm olmama koşulunun davacı yönünden gerçekleşmediği, davacının bahsi geçen suçtan dolayı almış olduğu cezanın tecil edilmiş olması dava konusu işlemin tesis edilmesine engel oluşturmayacağı gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararın temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir...Temyizen incelenen karar, usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden temyiz isteminin reddi ile Ankara 1. İdare Mahkemesinin 5.11.2003 tarihli, E:2003/510, K:2003/1436 sayılı kararının ONANMASINA, 12.02.2007 tarihinde oybirliğiyle karar verildi” Danıştay, 10.D., KT.12.02.2007, ES. 2004/7689, KS. 2007/315 (kazancı.com, ET: 01.04.2017).

Gümrük idaresinde gümrük başmüdürü, gümrük muhafaza başmüdürü, gümrük uzmanı, kontrolör, gümrük müfettişi, daire başkanı ve daha üst görevlerde en az on yıl çalışmış olanlardan, görevlerinden istifa eden veya emekliye ayrılanlar, gümrük müşavir yardımcılığı için diğer koşulları taşımaları halinde, sınav ve staj koşuluna bağlı olmaksızın gümrük müşaviri olmaya hak kazanırlar.

Gümrük Kanunu ile gümrük müşavirleri, dolaylı temsilci olarak nitelendirilmiş ve dolaylı temsilcilerin beyan sahibi olarak tıpkı temsil edilen gibi sorumluluk altına gireceği hüküm altına alınmıştır. 1615 sayılı Kanun'da, gümrük komisyoncusunun defter tutma ve belge saklama dışında herhangi bir sorumluluğu düzenlenmemiştir. Gümrük Kanunu ile getirilen bu yenilik, gümrük müşavirliği mesleği icra edilirken gösterilecek titizliğin artmasını ve idarenin gelir kaybını engellemeyi sağlamaya yöneliktir.

Gümrük Kanunu ile önceki kanuni düzenlemelere göre getirilen yeniliklerden bir diğeri, gümrük müşavirliği mesleğinin bir tüzel kişilik aracılığı ile yürütülmesi hususundadır. Esasen 1615 sayılı Kanun döneminde de gümrük komisyoncularının tüzel kişilik aracılığıyla faaliyet gösterdiği, hatta bir gümrük komisyoncusunun birden fazla tüzel kişiliğe ortak olduğu ve bu tüzel kişiliklere gümrük komisyoncusu olmayan kişilerin de ortak olduğu bilinmektedir¹⁸. Gümrük Kanunu ile gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği altında yapılması, yalnız tüm ortakların gümrük müşaviri olması şartına bağlanmıştır. 18.06.2009 tarihli ve 5911 sayılı Kanun'un 56. maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 229/2. maddesine yapılan ekleme ile gümrük müşavir yardımcılarının da bu şirketlere ortak olabileceği ve gümrük müşaviri ya da gümrük müşavir yardımcılarının birden fazla gümrük müşavirliği şirketine ortak olamayacakları düzenlenmiştir.

5- YETKİLENDİRİLMİŞ GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai rejim, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için Gümrük Müsteşarlığı tarafından kapsamı belirlenen tespit işlemlerini yapmak üzere yetkilendirilen kişilerdir. Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olabilmek için kişilerin, 7.10.2009 tarihli 27369 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan şartları taşımaları gerekir.

¹⁸ Mehmet Çardak (2009): **Türk Gümrükçülerinin 100 Yıllık Serüveni**, Evrim Yayınevi, İstanbul, s.132.

Gümrüklerdeki yoğun iş hacmi için gümrüklerde istihdam edilen memur sayısının yetersiz olması ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin gümrüklerdeki uygulamalar hususunda tecrübeli ve donanımlı olmaları sebepleriyle yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, kamu adına bir çeşit bağımsız denetçilik yapmaktadırlar¹⁹.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğine ilişkin düzenlemeler, Gümrük Kanunu'nun 10. maddesinde Gümrük Müsteşarlığına verilen yetki dayanak alınmak suretiyle yapılmıştır. Gümrük Kanunu'nun 10. maddesine göre; Gümrük Müsteşarlığı, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin gerekli gördüğü bir kısım tespit işlemlerinin belirleyeceği niteliklere sahip gümrük müşavirleri eliyle yürütülmesi hususunda usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

Gümrük Kanunu'nda yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş, bu hususta düzenleme yapma yetkisi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bırakılmıştır. Bu kapsamda; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan Gümrük Yönetmeliği ve tebliğler ile yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

a- Gümrük Yönetmeliği'nde Yer Alan Düzenlemeler

Gümrük Yönetmeliği'nin 574 ve devamı maddelerinde yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği mesleğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 30 Haziran 2015 tarihli ve 29402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklikler ile "yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri" ifadeleri çıkarılarak yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerine ilişkin yapılmış olan düzenlemeler, Gümrük Yönetmeliği'nden kaldırılmıştır. 07.10.2016 tarihli ve 29850 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklikler ile yetkilendirilmiş gümrük müşavirine ilişkin düzenlemeler bazı değişiklikler ile birlikte Gümrük Yönetmeliği'ne yeniden derç edilmiştir.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai kullanım, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için yetkilendirilmektedirler.

¹⁹ Nevzat Saygılıoğlu / Remzi Akçin (2015): **Dış Ticaret ve Gümrük**, Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti, Ankara, s.461; Ali Dölek (2014): **Gümrük İşlemleri**, 2. Baskı, Umut Kitap, İstanbul, s.85.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların ve onayladıkları EUR.1/EUR.MED ve A.TR dolaşım belgelerinin doğruluğundan sorumludurlar. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Gümrük idaresinde belirli bir müddet çalışmamış olanlar için yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olabilmek, 7 yıl süre ile gümrük müşavirliği izin belgesine sahip olma şartına bağlanmıştır. Ayrıca son 5 yıllık süre içinde meslekten geçici alıkonma cezası veya son üç yıl içerisinde üçten fazla uyarma veya kınama cezası almamış olmak gerekmektedir.

Gümrük idaresinde çalışanlar için ise çalıştıkları göreve bakılarak staj süresini tamamlama veya sınavda başarılı olma şartları aranmamaktadır. Gümrük idarelerinde on yıl çalışmış olup, bunun üç yılını şube müdürü, gümrük müdürü, gümrük muhafaza müdürü, gümrük başmüdür yardımcısı ve gümrük muhafaza başmüdür yardımcısı olarak geçirenler; görevlerinden istifa ile veya emekli olarak ayrıldılarsa gümrük müşaviri olabilme asgari diğer şartlarını staj süresi hariç olmak üzere taşıdıklarında ve yapılan sınavda başarılı olduklarında yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olabilirler.

Gümrük idaresinde gümrük başmüdürü, gümrük muhafaza başmüdürü, gümrük uzmanı, kontrolör, gümrük müfettişi, daire başkanı ve daha üst görevlerde en az on yıl çalışmış olanlardan, görevlerinden istifa eden veya emekliye ayrılanlar, gümrük müşaviri olabilme asgari koşullarından sınav ve staj koşulu hariç diğer koşulları sağlayanlar yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olabilirler.

Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olabilmek için altmış beş yaşını doldurmamış olmak gerekmektedir.

12/01/2017 tarihli ve 29946 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklik ile yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olmak için en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, iktisat, siyasal bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleriyle bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul olunan yurt içi ya da yurt dışındaki öğrenim kurumlarından birinden mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen dallardan lisansüstü diploma almış olmak şartı getirilmiştir.

Gümrük Yönetmeliği'nde öngörülen şartları sağlayan gümrük müşaviri, gerekli evraklarla Gümrük ve Ticaret Bakanlığına müracaat ederek Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Yetki Belgesi alır.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, dolaylı temsil suretiyle gümrük idarelerinde iş takip edemeyecekleri ve bu amaçla kurulmuş tüzel kişilere ortak olamayacakları gibi tespit işlemlerinin yapılacağı kişiler ve antrepo işleticileri ile ortaklık veya çalışan ilişkisinde bulunamazlar. Bu tür faaliyette bulunduğu tespit edilen yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yetki belgeleri geri alınır ve bu kişilere 5 yıl boyunca yeni bir yetki belgesi verilmez. Ayrıca bu kişilere, Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesi uyarınca disiplin cezası uygulanır. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yapmış oldukları faaliyet, bir temsil faaliyeti veya ticaret erbabının menfaatlerini koruma faaliyeti değildir. Belirlenen tespit işlemlerinin yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tarafından gerçekleştirilmesi, konu hakkında uzman bilgiyi haiz kişilerin, hem dış ticaret işlemlerini yapanların hem de kamunun menfaatini gerçekleştirmek üzere zaman ve emeğin verimli kullanılması amacına hizmet eder.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, ilgili gümrük işlemine ilişkin gerekli incelemeleri yapmak suretiyle olumlu ya da olumsuz bir tespit raporu düzenleyerek bir örneğini yükümlüye bir örneğini ise ilgili gümrük müdürlüğüne sunar. Tespit işlemlerinin yapımı sırasında kanuni ve ikincil mevzuatta yer alan düzenlemelere uymadığı tespit edilen yetkilendirilmiş gümrük müşaviri hakkında, Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinde yer alan usulsüzlük cezaları ile geçici 6. maddesinde yer alan disiplin cezaları uygulanır.

b- 7.10.2016 Tarihli ve 6 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği'nde Yer Alan Düzenlemeler

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yetki ve sorumlulukları, 05.05.2011 tarihine kadar; 19.01.2008 tarihli ve 26761 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 60 seri numaralı ve 29.05.2008 tarih ve 26890 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği ile yürütülüyordu. Sonrasında 05.05.2011 tarihli ve 27925 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri nolu Gümrük Genel Tebliği yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğler, 7 Ekim 2016 tarihli ve 29850 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe giren 6 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğine uygulanacak esaslar, 6 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) kapsamında yürütülmeye başlanmıştır. Bu tebliğde yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sahip olması gereken nitelikler, yetki belgesi başvurusu, yetki belgesine ilişkin işlemler ve meslek mensupları tarafından yapılacak tespit işlemlerinin kapsamı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

6 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği'nin (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) 4. maddesinde yetkilendirilmiş gümrük müşaviri; bu Tebliğ kapsamındaki tespit işlemlerini yapan ve sonucunda tespit raporu düzenleyen, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca adına yetki belgesi düzenlenen gerçek kişi veya tüzel kişi ortağı olarak tanımlanmıştır.

Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri ile gümrüklerde mal giriş çıkışları kapsamındaki tespit işlemlerini yaptırmak isteyen kişi arasında kapsam, ücret ve sorumluluklar gibi hususların belirlenmesi için bir tespit sözleşmesi yapılır. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yapılan sözleşme ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın yapmış olduğu düzenlemelere göre belirlenen görev alanı ile sınırlı olmak üzere tespit işlemlerini gerçekleştirir.

Mesleğin icrası, ticareti hızlandırıp kolaylaştırmaktadır. Ancak yeni bir uygulama olan yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğinin icrası sırasında, Gümrükler Genel Müdürlüğü veya Başmüdürlükler tarafından gönderilen emirler ile tespit dışındaki işlemlerin yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinden yapılmasının istenmesi, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yetki belgelerinin savunmalarına başvurulmaksızın alınması, genelgelerde yer alan düzenlemeler ile yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin cezalandırılması hususlarında problemler bulunmaktadır²⁰.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetleri, temsil ilişkisine dayanmadığından ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri eşya sahipleri adına iş takibi yapmadıklarından, bu çalışmada gümrük müşavirleri bakımından yapılan açıklamalar, uygun düşmedikleri müddetçe yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerini kapsamamaktadır.

²⁰ İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği Gümrük Müşavirliği Komitesi, **Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Mevzuatının Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ekim, 2011 (http://www.igmd.org/files.php?force&file=belge/mevzuat/ygm_yasanan_sorunlar_cozum_onerileri_854153591.pdf, ET: 24.07.2017).

B- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ

1- AVRUPA BİRLİĞİ'NDE YAPILAN DÜZENLEMELER

Avrupa Birliği Topluluk Gümrük Kodu'na bağlı olarak çıkarılan ve Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde 10.10.2013 tarihinde yayımlanan 09 Kasım 2013 tarihli ve 952/2013 sayılı Tüzük'te gümrüklere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır²¹. Bu düzenlemelere göre herkes, gümrük idarelerine karşı gümrük işlemlerini gerçekleştirmek üzere temsilci atayabilir. Temsilci doğrudan ve dolaylı olabilir. Dolaylı temsilcinin gümrük müşaviri olma zorunluluğu yoktur. Önem arz eden husus, gümrük temsilciliği yapan kişinin kendisine temsil edilen tarafından usulüne uygun olarak temsil yetkisi verildiğini gümrük idarelerine kanıtlamasıdır. Gümrüklerde başkası adına hareket ettiğini belirtmeyen veya başkası adına hareket ettiğini belirttiği halde geçerli bir temsil yetkisi bulunmayan kişiler kendileri adına hareket ediyor sayılırlar.

Avrupa Birliği gümrük mevzuatına göre gümrük işlemlerinde temsilcilik, gerçek kişi veya tüzel kişi tarafından yürütülebilir. Ancak 952/2013 sayılı düzenlemelerin 18. maddesine göre temsilcilik yapacak gerçek kişinin daimi ikametinin ve temsilcilik yapacak tüzel kişinin ise daimi veya ana merkezinin Topluluk gümrük bölgesinde bulunması gerekmektedir. Aksi belirtilmedikçe, Topluluk gümrük bölgesinde yerleşik olması gerekli olmayan kişiler adına hareket edenler için yerleşik olma koşulu aranmaz.

Avrupa Birliği Gümrük Kanunu'nda gümrük yükümlülüğünün gümrük beyannamesinin verilmesi ile başladığı ve beyannamenin dolaylı temsilci tarafından verilmesi halinde, adına beyanname verilen kişinin de yükümlü olduğu düzenlenmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndaki düzenleme de buna benzer olmakla birlikte; dolaylı temsilin istisnaları dışında yalnız gümrük müşavirleri tarafından yapılması nedeniyle Türk gümrük hukuku açısından dolaylı temsile ilişkin sorumluluk, gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetleri kapsamında düşünülmektedir. Yine 952/2013 sayılı düzenlemelerin 77. maddesinin devamında gümrük beyannamesinde kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilen ya da makul olarak bilmesi gereken kişinin, gümrük idaresi tarafından alınamayan ithalat

²¹ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 Laying Down The Union Customs Code, Article 18, 10.10.2013 **Official Journal Of The European Union** L 269/1 (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1, ET:23.07.2017>).

vergilerinden sorumlu olduğu düzenlenmiştir. Bu husus, temsilci olarak hareket ederek gümrük beyannamesini hazırlayan ve gümrük idarelerine sunan herkes için geçerli olabilir.

AB mevzuatına göre üye devletler gümrük müşavirleri tarafından yapılan temsilcilik faaliyetinin doğrudan veya dolaylı olduğu gibi hususları, kendi egemenlik haklarına göre serbestçe düzenlerler. Örneğin Portekiz’de gümrük temsilciliğinin yalnız gümrük müşavirleri tarafından yapılabileceğini düzenlenmişken, Polonya ve İtalya’da gümrüklerde dolaylı temsilin sadece gümrük müşavirleri tarafından yapılabileceği, Belçika’da ise gümrüklerde doğrudan temsilin sadece gümrük müşavirleri tarafından yapılabileceği düzenlemiştir²². Avrupa Birliği’ne üye devletler arasında gümrükte temsili yasalarla düzenlemiş olan ülkeler sadece İspanya, Yunanistan, Fransa, Malta, Kıbrıs, Litvanya, Polonya, Portekiz ve Letonya’dır. Bu ülkelerdeki istatistiklere bakıldığında ise gümrük kaçakçılığı ve usulsüzlüğü oranlarının, bu konuyu kanunla düzenlemeyen ülkelere göre daha az olduğu görülmektedir²³.

Her ne kadar Avrupa Birliği’ne üye ülkelere gümrüklerde temsilcilik ile ilgili düzenlemelerde serbesti tanınmışsa da bu ülkelerde gümrük müşavirlerinin belli standartlarda görev yapmalarını sağlamak üzere çalışmalar yapılmaktadır. Katılımın gönüllülük esasına dayandığı International Confederation of Customs Agents adlı kuruluş, gümrük müşavirliği mesleğine ilişkin standardizasyonu sağlamak üzere kurulmuştur. CONFIAD tarafından yayımlanan Avrupalı Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Ahlak İlkeleri, gümrük müşavirliğinin meslek ahlak ve onuruna uygun şekilde yürütülmesi, müşterilerin ve devletlerin ekonomik çıkarlarının gözetilmesine yönelik olarak yapılan standardizasyon çabasının sonucu olarak ortaya çıkmıştır²⁴.

2- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ’NDE YAPILAN DÜZENLEMELER

Federal Düzenlemeler Kanunu’nun (CFR) 19 sayılı kısmında gümrük işlemlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 111. Bölümde ise gümrük müşavirlerinin izin ve lisans almalarının şartları, gümrük müşavirlerinin borçları ve sorumlulukları, gümrük

²² Wieslaw „Wes” Czyżowicz, Ewa Gwardzińska (2012): “Customs Representation In Poland” **Customs Scientific Journal**, Special Edition, Number 1, s.11.

²³ Czyżowicz ve Gwardzińska, s.11.

²⁴ International Confederation of Customs Agents- **Confriad Paneuropean Network European Customs Brokers Code of Conduct** (http://www.confriad.org/wp-content/uploads/2016/09/Conduct_Code.pdf, ET: 01.08.2017).

müşavirlerinin izin veya lisanslarının iptali, bunların geçici olarak alınması veya kaldırılması ve izin veya lisansın geçici alınması ya da kaldırması yerine meslek mensuplarına uygulanan parasal cezalar düzenlenmiştir.

Amerika’da yapılan dış ticaret işlemleri, ithalat sorumlusu tarafından kayıt altına alınmak zorundadır. Federal Düzenlemeler Kanunu’na göre ithalat sorumlusu, malın sahibi veya alıcısı olabileceği gibi bunların yetkilendirdiği geçerli lisansa sahip olan bir gümrük müşaviri de olabilir²⁵. Dolayısıyla, Amerika Birleşik Devletlerinde gümrük işlemlerinde temsil yetkisi, malın sahibi ve alıcısı ile geçici emanet verilen kişi tarafından yetkilendirilen ve geçerli bir lisansa sahip gümrük müşaviri tarafından kullanılabilir. ABD’de gümrük müşavirleri, gümrük işlemlerini gümrük idarelerine karşı bir temsil yetkisine dayanarak yürütme hususunda münhasır yetkiye sahiptir. Geçerli lisansı olmadığı halde gümrüklerde iş takip eden kimse, para cezası ile cezalandırılır.

Dış ticarete konu olacak malın, sınıflandırılmış ve değerinin hesaplanmış olmasının gerekmesi ve bu işlemlerin karmaşık olması nedeniyle dış ticarete katılacak mal sahipleri, gümrük müşavirleri veya gümrük konusunda uzman temsilci veya müşavirler gibi uzman bir kişinin hizmetinden yararlanmaktadırlar. Ancak mal sahiplerinin bilgi ve uzmanlıklarından yararlandıkları bu kişilerden sadece gümrük müşavirleri, mala ilişkin gümrükten giriş dokümanlarının hazırlanması ve doldurulması işlemlerini başkası adına yapabilmektedir²⁶.

Amerika’da gümrük müşavirliği yapabilmek için geçerli bir lisansa sahip olmak gerekmektedir. Lisans başvurusu yapmak isteyen kişinin lisans için başvurduğunda Amerikan vatandaşı olmak ve devlet işinde memur ya da işçi olarak çalışıyor olmamak, 21 yaşını doldurmuş olmak, iyi karakterde olmak, yazılı sınavda gümrük mevzuatı ve ilgili kanunlar, defter tutma, muhasebecilik ve ithalat ile ihracat için gerekli diğer bilgilere sahip olduğunu gösterecek şekilde başarılı olmak şartlarını sağlaması gerekmektedir.

Gümrük müşavirlerinin Federal Düzenlemeler Kanunu’nun 111. maddesinde belirlenen borçları ve sorumluluklara aykırı davranışları halinde, para cezası ile cezalandırılacakları ve fiilin niteliğine göre izin geçici olarak veya tamamen kaldırılması

²⁵ 19 CFR, § 111.1. General Provisions. (<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/19/part-111/subpart-A,ET:17.08.2017>).

²⁶ US Department Of Homeland Security, “ What Every Member Of The Trade Community Should Know About: Customs Brokers” **An Informed Compliance Publication**, January 2005, (https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/icp048_3.pdf,ET:13.07.2017).

şeklinde disiplin sorumluluğu ile karşılaşacakları düzenlenmiştir. Ayrıca gümrük müşavirleri, yanlarında çalışan ve gümrüklerde başkası adına işlem yapamayan kişilerin fiillerinden doğan zarardan da 111.2. madde kapsamında sorumludurlar.

III- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN MESLEKİ FAALİYETLERİ

Gümrük müşavirleri tarafından gerçekleştirilen mesleki faaliyet, mesleğin gümrük komisyonculuğu olarak düzenlenmesinden gümrük müşavirliği olarak düzenlenmesine kadar mevzuatta yapılan değişiklikler bir kenara bırakıldığında, gümrük işlemlerinin başkaları hesabına takibidir.

Eşyanın dış ticaret işlemlerine konu olması, eşyaya ilişkin gümrük işlemlerinin gümrük mevzuatında belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Gümrük işlemleri, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahasından oluşan Türkiye Gümrük Bölgesi'ne eşya giriş ve çıkışını düzenleyen prosedürler kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlere taraf olanların gerçekleştirdiği işlemler olarak tanımlanabilir²⁷.

Dış ticarete konu olan eşyanın piyasalarda serbestçe dolaşabilmesi için gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulması gerekir. Gümrük müşavirlerinin gerçekleştirdiği gümrük işlemleri, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutulmasına ilişkindir. Gümrük Kanunu'nda eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasının; eşyanın bir serbest bölgeye girmesi, TGB dışına yeniden ihracı, imhası, gümrüğe terk edilmesi ve bir gümrük rejimine tabi tutulması şeklinde olacağı düzenlenmiştir. Bunlar arasında dış ticaret işlemleri sırasında en çok kullanılan onaylanmış işlem, eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasıdır. Eşyanın yurda giriş usullerine ve şartlarına, gümrük rejimleri adı verilir²⁸.

Gümrük müşavirleri, eşya sahipleri adına gümrük işlemlerini gerçekleştirirken eşyaya uygulanacak gümrük rejimine göre gerekli belgeleri ve eşyaya ilişkin gümrük beyannamesini hazırlayarak idareye sunarlar. Eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin verilmesi sırasında, gümrük müşavirlerinin eşyaya ilişkin bazı bilgileri tespit etmeleri gerekir. Eşyaya ilişkin bilgileri edinip gümrük beyannamesindeki gerekli alanları dolduran

²⁷ Ufuk Selen (2015): **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 7. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, s. 28.

²⁸ Abdullah Ok (2016): Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Doktora Tezi), s.10.

gümrük müşavirleri, gümrük beyannamesini dolaylı temsilci sıfatı ile imzalarlar. Gümrük müşavirleri, ayrıca gerçekleştirilecek gümrük işleminin niteliğine göre gerekli belgeleri idareye sunmak zorundadırlar. Eşyaya ilişkin vergiler ödendiğinde gümrük işlemleri tamamlanır.

A- EŞYAYA UYGULANACAK GÜMRÜK REJİMİ İÇİN GEREKLİ BELGELERİN GÜMRÜK İDARESİNE SUNULMASI

Eşyanın dış ticaret işlemine konu olabilmesi için eşyaya ilişkin ayrıntılı bilgilerin yer aldığı gümrük beyannamesi yanında, eşyaya uygulanacak gümrük rejimine ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemeler kapsamında gerekli belgelerin de gümrük idaresine sunulması gerekmektedir. Gümrük idaresine sunulması istenen belgeler, eşyanın tabi tutulduğu rejimlere göre farklılık arz etmektedir.

Beyannameye eklenecek belgeler, Gümrük Yönetmeliği'nin 114 ve devamındaki maddelerde belirlenmiştir. Gümrük Kanunu ve uluslararası düzenlemelere göre gümrük beyannamesi ekinde ibrazı zorunlu belgeler, tercihli tarife uygulanabilmesi için gerekli olan belgeler, vergilendirmeyi doğrudan etkileyen veya yükümlüye vergi avantajı sağlayan belgeler, İthalat Rejim Kararında belirtilen ticaret politikası önlemlerinin düzenlenecek bir belgeye istinaden uygulanması durumunda buna ilişkin belgeler, ilgili gümrük rejimleri itibariyle beyannamenin tescil işlemi öncesinde temin edilen ayniyat tespitine ilişkin belgeler ve ilgili idare tarafından eşya üzerinde yapılan kontrol sonuçlarını içerir belgelerdir. Beyannameye hangi belgelerin eklenmiş olduğu, gümrük beyannamesi içerisindeki 44 numaralı kutucukta belirtilir.

Bu kapsamda gümrük beyannamesine, satıcı veya gönderici tarafından mahallinde düzenlenmiş olan tanzim tarihi, yeri, alıcı ile satıcının adı ve adresleri, ödeme ile teslim şartları, satış bedeli, eşyanın birim fiyatı, eşyanın konulduğu kapların bilgileri, eşyanın teslim ile bedelinin ödenme yeri ve eşyanın gönderilme şekli hususlarını içeren fatura eklenmelidir²⁹. Ayrıca kıymetleri üzerinden vergiye tabi olup da birden fazla kap içinde gelen ve aynı zamanda çeşitli cins ve kıymette olan eşyadan, her kapta aynı cins ve kıymette ne miktar eşya bulunduğunu gösteren ve faturaya uygun şekilde satıcı veya gönderici tarafından mahallinde düzenlenmiş olan ayrıntılı faturanın, gümrük idaresine sunulması gerekir. Bunun yanında eşyaya ilişkin taşıma senedi ve ithal eşyasına ait kıymet

²⁹ Erol Kutlu (2009): **Gümrükleme**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, No: 1969, s.76.

bildirim formunun, eşyanın ağırlığını gösteren çeki listesinin de beyannameye eklenmesi gerekir.

Eşyaya uygulanabilecek dış ticaret işlemlerinden ihracat, en basit tanımıyla mal ve hizmetlerin geçici veya kesin olarak ulusal sınırların dışına sevk edilmesidir³⁰. İhracat için gerekli belgeler eşya veya ülkeye göre farklılık arz edebilir. İhracatta gümrükleme için kullanılması zorunlu olan ana belgeler; gümrük beyannamesi, Türkçe fatura, ayrıntılı fatura, eşyanın mülkiyetini gösterir belge, eşyanın konulduğu kapların ağırlığını gösterir belge ve varsa eşyaya ilişkin dolaşım belgesidir. Malın taşınması sırasında, malın mülkiyetinin kime ait olduğunu gösterir belgeler olan, deniz ve hava taşımacılığında konşimento, karayolu taşımacılığında CMR, demiryolu taşımacılığında CIM evrakları beyannameye eklenir. Dolaşım belgesi, Türkiye ile aralarında gümrük birliği anlaşması olan ülkelere yapılacak ticarete bazı vergi avantajlarından yararlanılması için gümrük idaresi veya onun yetkilendirdiği kişi ya da kuruluşlarca düzenlenerek gümrük idaresince vize edilen belgedir³¹.

Bir diğer dış ticaret işlemi olan serbest dolaşıma giriş (ithalat), serbest dolaşımda olmayan eşyanın, gümrük gözetiminden çıkmasını ve sahibinin tasarrufu altında bulunabilmesini ifade eder. Serbest dolaşımdaki eşya, Türkiye veya yabancı menşeli olup ithal işlemleri Türkiye’de veya yurtdışında tamamlanmış, gümrük vergisi, eş etkili vergi ve resimleri tahsil edilmiş ve bu vergi ve resimleri tam ya da kısmi iadede yararlanmamış eşyadır³². İthalat için; fatura, ayrıntılı fatura, çeki listesi, eşyanın mülkiyetini gösterir belge, dolaşım belgesi, gerekiyorsa dış ticarete konu olan eşyanın nerede üretildiğini gösteren menşe şahadetnamesi de beyannameye eklenir. Ayrıca gelen malın, ithalatçıya teslim edilebilmesi için, nakliye işlemini gerçekleştiren firmanın ordino belgesini düzenlemesi gerekir. Ordino, konşimentoda yer alan malların, gümrükten kısım kısım çekilebilmesini sağlar.

Gümrük müşavirlerinin takip ettiği gümrük rejimlerinden ihracat ve ithalat dışında kalan diğer rejimler, şartlı muafiyet içeren rejimler ve ekonomik etkili gümrük rejimleridir.

³⁰ Mehmet Şahin (1997): **Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Yayın No:11, Ankara, s.13.

³¹ Haldun Yağan (2015): **Gümrük ve Dış Ticaret**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Yayın No:3 (34), Ankara, s.43.

³² Ali Nural (2015): **4458 sayılı Gümrük Kanunu (Açıklamalı)**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Yayın No:2 (33), Ankara, s.10.

Eşyaya uygulanan bu rejimler; transit, antrepo, dahilde işleme, geçici ithalat, gümrük kontrolü altında işleme ve hariçte işleme rejimleridir. Bu rejimlerin işleyişindeki ortak noktalar, eşya sahiplerinin eşyalarının tabi tutulmasını istedikleri rejimin uygulanması için gereken izinlerin ilgili yerlerden alınması, bu izinlere uygun olarak gerekli şartların yerine getirilmesi ve rejim tercihini belirleyen gümrük beyannamesinin verilmesidir.

Transit rejimi; ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş veya ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrük gözetimi altında TGB içindeki bir noktadan diğerine taşınmasında uygulanır. Transit rejimine ilişkin işlemleri yapılmış eşyanın, ülke içinde ticari işlemlere konu olması söz konusu değildir. Bu rejim ile sadece eşyanın ülke içinde taşınması işlemleri gerçekleştirilmektedir. Rejimin işleyişi için transit beyannamesi veya bunun yerine geçen belgeler ile teminata ilişkin belgelerin gümrük idaresine sunulması gerekmektedir.

Gümrük antreposu; özellik ve tipine bağlı olarak ilgili merci tarafından verilen izin ile uygun görülen koşullarda ve yerlerde açılan ve gümrük gözetiminde bulunan yabancı menşeli eşyanın geçici bir süreliğine, gümrük vergisi istenmeden konduğu, bir tür depo işlevi gören açık ya da kapalı yerlerdir³³. Gümrük Kanunu'nun 4. maddesi ve devamında açıklanan gümrük antrepo rejimi; ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyalar ile gümrük antrepasına alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek eşyaların, bir gümrük antrepasına konulmasına ilişkin hükümleri belirler. Rejimin uygulanması için gümrük idaresinden gerekli iznin alınması, eşyanın ve rejime ilişkin beyannamenin gümrüğe sunulması gerekir.

Geçici ithalat rejimi; henüz serbest dolaşıma girmemiş bir ithal eşyanın, ithalat vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak TGB içinde kullanılmasını ve doğal yıpranmalar hariç olduğu gibi, gümrük bölgesini terk etmesini ifade eder. Bu rejim, örneğin, ithal eşya ile bütün olmayan kap ve ambalajın TGB' ye girmesi ve olduğu gibi çıkması için kullanılabilir³⁴. Geçici ithalat rejimi kapsamında eşyanın gümrük beyannamesi ile geçici ithalinde, Gümrük Yönetmeliği'nin 55 no.lu ekinde yer alan Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri Başvuru Formu doldurularak; söz konusu evraklara proforma fatura aslı ve iki nüsha tercümesi, ihtiyaç duyulursa eşyanın teknik özelliklerini gösterir katalog ve/veya teknik dokümanlar, eşyanın gönderilme amacı ve süresini, bedelli veya bedelsiz

³³ Kutlu, s.11.

³⁴ Selen, s.114.

olup olmadığına ilişkin bir anlaşma varsa aslı ve tercümesi veya kiralamaya ilişkin gönderici firmanın yazısının aslı ve tercümesi ile gereken miktar kadar teminatın yatırıldığına ilişkin belge gümrük idaresine sunulur. Rejimin uygulanması için verilen süre sınırlıdır, sürenin dolması ile izin belgesi iptal edilir.

Dâhilde işleme rejiminin uygulanması için eşya sahibi veya gümrük müşaviri öncelikle Ekonomi Bakanlığı'nda "dâhilde işleme izin belgesi" ve gümrük idaresinden dahilde işleme izni almalıdır. Bu rejimde, mal teslim edilse de ihracat gerçekleşmeden ve ithal bedelleri ödenerek bu ödeme döviz satım belgesine bağlanmadan beyanname kapatılmaz.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, ithal edilmek istenen eşyanın tabi olacağı gümrük vergisinin, eşyanın işlendikten sonra tabi olacağı gümrük vergisinden daha yüksek olduğu durumlarda uygulanır³⁵. Bu rejimin uygulanabilmesi için Gümrük Yönetmeliği'nin 55 numaralı ekinde yer alan formun doldurularak izin alınması ve gerekliyse teminata ilişkin belgelerin gümrük idaresine sunulması gerekir.

Hariçte işleme rejimi düzenlenen serbest dolaşıma alınmış eşyanın işlemek veya tamir edilmek amacıyla, geçici olarak ihraç edilip işleme ve tamir işlemleri gerçekleştikten sonra yeniden serbest dolaşıma sokulmasıdır. Rejimin uygulanması için, işlenecek ürünün cinsine veya işleme amacına göre Maden İhracatçıları Birliği Genel Sekreterliği, Dış Ticaret Müsteşarlığı veya Gümrük Müdürlüğünden izin alınması gerekmektedir.

Her rejim için ayrı ayrı öngörülen bu belgelerin gümrük idaresine sunulması sırasında gümrük müşavirlerinin mesleki bilgi ve tecrübeleri öne çıkacaktır.

B- GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN GÜMRÜK İDARESİNE SUNULMASI

Gümrük beyanı, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını ifade eder. Kanunda belirlenen istisnalar dışında gümrük beyanı, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün bilgileri ihtiva eden ve beyan sahibi tarafından imzalanan bir gümrük beyanname ile yapılır. Gümrük beyanına ilişkin belgelerin basımı ve dağıtımına ilişkin usul ve esaslar, Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenir. Gümrük

³⁵ Yağan, s.129.

beyannamesinin şekline ve muhtevasına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler, Gümrük Yönetmeliği ile yapılmıştır.

TGB'ye giriş veya çıkış yapacak eşya için gümrük idaresi öncelikle özet beyan ile bilgilendirilir. Eşyanın TGB'ye girişi söz konusu ise taşıyıcı firma veya onun temsilcisi tarafından "özet beyan" taşıyıcı tarafından verildiğinden, gümrük müşavirinin TGB'ye giren eşya için gerçekleştirdiği işlemler, özet beyan verilmesinden sonraki işlemlerdir. Özet beyan verilmesinden sonra belli bir müddet içinde gümrük beyannamesinin gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir. Bu süre deniz yoluyla gelen eşya için özet beyanın verildiği tarihten itibaren kırk beş gün, diğer yollarla gelen eşya için ise yirmi gündür. İdareye süresinde beyannamesi verilmeyen eşyanın tasfiyesi yoluna gidileceği için beyanname verilmesine ilişkin işlemlerin, kanuni süreleri içinde yapılması önem arz etmektedir. Eşyanın TGB'den çıkışı halinde özet beyan, ancak gümrük beyannamesi gerekmeyen durumlarda gümrük idaresine verilir. Eşyanın TGB'den çıkışına kadar özet beyanın verilmesi ve özet beyan kapsamı eşyanın özet beyanın tescil edildiği tarihi izleyen yüz elli gün içerisinde TGB dışına çıkarılması gerekir.

Eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, kıymeti ve hesaplanan vergileri yanı sıra yapılacak dış ticaret işlemine ilişkin gerekli diğer bilgiler, eşya sahibi veya temsilcisi tarafından gümrük beyannamesi ile idareye bildirilir.

Gümrük beyannamesinde yer alması gereken bilgilere genel olarak değinilerek eşyanın tarife istatistik pozisyonunun saptanması, eşyanın kıymetinin belirlenmesi ve eşyaya uygulanacak vergilerinin hesaplanması işlemleri, ayrıca açıklanmıştır.

1- Gümrük Beyannamesinin Hazırlanması

Gümrük müşaviri, eşyaya ilişkin gerekli belgeleri ve malın teknik bilgilerini eşya sahiplerinden alır. Gümrük işlemlerinin usulüne uygun gerçekleştirilerek oluşabilecek mali ve hukuki sorumlulukların önüne geçilebilmesi için gümrük müşaviri ile dış ticaret yapan kişiler arasındaki bilgi akışının dürüstlük kuralları içinde gerçekleşmesi gerekir.

Gümrük beyannamesinde; kullanılan takım ve devam formlarında beyan edilen eşyanın toplam kalem adedi ve toplam kap adedi, kaplar ve eşyanın tanımı, kapların marka ve numaraları, konteyner numaraları, adet ve cinsleri, eşyanın menşe ülkesinin adı ve bu

ülke ya da ülkelerin kodu, eşyanın brüt ve net ağırlığı ile eşyaya ilişkin kota uygulaması olup olmadığı beyannamedeki ilgili yerlere kaydedilir.

Ayrıca gönderici/ihracatçı kişi veya firmanın tam adı ve adresi, alıcı kişi veya firmanın tam adı ve adresi, eşyanın en son gideceği ülkenin adı ve kodu, eşyanın Türkiye topraklarını terk edeceği sınır gümrük idaresinin adı ve eşyanın muayeneye tabi tutulacağı yerin tam adı, eşyanın bulunduğu antrepo, ihracat işlemlerinde yükleme yeri ve ithalat işlemlerinde boşaltma yeri ile eşyanın taşıma ve teslim şekli ve fatura tutarı ile ödeme şekline ilişkin detaylar, gümrük beyannamesinde belirtilir.

Dış ticaret yapan kişinin, yeminli mali müşavirinin veya mali müşavirinin ya da serbest muhasebecisinin adı, soyadı ve vergi numarası, ihraç eşyasının gönderileceği ilk ülkenin kodu, ihracat yapılan ülkenin kodu, beyan sahibi kişi veya firmalar ile kanuni temsilci veya gümrük müşavirinin tam adı ve adresi, gönderici/ihracatçının veya temsilcinin veya gümrük müşavirinin vergi numarası da gümrük beyannamesine yazılır.

Beyanda bulunacak kişinin veya temsilcisinin adı soyadı ve imzası ile birlikte yer ve tarih, beyanda bulunanın tüzel kişi olması durumunda, beyannameyi imzalayan yetkili kişinin unvanı ile adı ve soyadı, gümrük işlemlerini takip eden gümrük müşavirinin bu haneyi doldurması halinde, gümrük müşavirinin adı, soyadı ve karne numarası gümrük beyannamesine yazılır.

a- Eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun (GTİP) Saptanması

i- Eşyanın GTİP'i

Gümrük tarifesi, bir eşyanın gümrük vergisi ve vergi ile bağlantılı dış ticaret politikalarını tespit etmek ve eşya ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş önlemlerin uygulanmasını gerçekleştirmek için kullanılır³⁶.

Gümrük tarife cetveli ise eşyanın cins ve niteliğine göre sıralanarak eşyaya uygulanacak vergi oranlarının ayrıntılı olarak gösterildiği cetveldir. 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'da gümrük tarife cetvelinin düzenlenmesi, değiştirilmesi ve buna ilişkin usul ve esasların uygulanması hususlarında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Gümrük tarife cetveli ve bunu tamamlayan izahname ile eşya

³⁶ Dölek, s.62; Saygılıoğlu / Akçin, s.255.

fihristi, Gümrük Müsteşarlığı tarafından hazırlanarak Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilir ve Resmi Gazete’de yayımlanır.

“Gümrük tarife cetveli” içerisinde; dış ticarete konu olan eşyalar; cins, nev’i ve niteliğe göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak eşyaya ilişkin gümrük işlemine uygulanacak gümrük vergisi oranları gösterilir.

Gümrük tarife cetveli içerisinde, eşyanın tarifesi belirlenirken 12 haneli bir numara kullanılır. Bu numaralardan ilk ikisi fasıl, ilk dördü tarife pozisyonu olarak isimlendirilir. Tek bir eşyaya ait gümrük tarife istatistiki pozisyonu ise bu 12 haneli sayının tamamıdır. GTİP, herhangi bir malın tüm dünya ölçeğinde rakamsal olarak aynı şekilde tanımlanması şeklinde açıklanabilir³⁷. Vergi, muafiyet ya da eşyaya yönelik önlemlerde esas alınacak olan, eşyanın ticari adı değil, tarifedeki numarasıdır. Bu tanımlamadan yola çıkılarak eşyaya uygulanacak olan vergiler, ek mali yükümlülükler ve hadler belirlenmektedir. Beyan esaslı ile gerçekleşen gümrükleme sürecinde eşyanın GTİP’inin doğru belirlenmesi, vergilendirme hususunda gümrük müşaviri ya da firmanın mali kaybının oluşmaması açısından son derece önemlidir.

Gümrük beyannamesinde bulunan 33 numaralı kutu, eşyanın GTİP’ini göstermek üzere beş alt-bölümden oluşmaktadır. Birinci alt bölüme, Gümrük Tarife Cetvelindeki pozisyon numaralarının ilk sekiz rakamı, ikinci alt bölüme, Gümrük Tarife Cetvelindeki pozisyon numaralarının dokuzuncu ve onuncu rakamları, üçüncü alt bölüme ise, Gümrük Tarife Cetvelindeki pozisyon numaralarının on birinci ve on ikinci rakamları yazılır.

Eşyaya ilişkin bilgilerin tereddütsüz bilinmesini ve gümrük tarife cetveline göre yorumlanmasını gerektirdiğinden eşyanın GTİP’inin saptanması, her zaman kolay olmayabilir. Eşyanın GTİP’i konusunda tereddüte düşüldüğünde, inceleme ve numune açma (küşat) veya gümrük idaresinden bağlayıcı karar isteme yollarına başvurularak eşyanın GTİP’ini doğru bir şekilde saptanması ve olası yanlışlıklardan doğacak sorumlulukların önlenmesi mümkündür.

³⁷ Mutlu Yılmaz / Ahmet Özken (2015): **Dış Ticarete Giriş**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara s.225.

ii- Eşyanın GTİP'inin İnceleme ve Numune Açılması (Küşat) Yolu İle Saptanması

İnceleme ve numune açma (küşat), ithal edilmek üzere ilgili gümrüğe gelen eşyanın kati ithalatının yapılmasından önce eşyadan numune alınarak incelenebilmesine ve mala uygun düşecek GTİP'in saptanmasına yarar. İnceleme ve numune açma yolu ile dış ticaretin farklı dilleri konuşan ve farklı geleneklere sahip olan aktörleri arasında, sözleşme konusu yapılan eşyanın özelliklerinin sözleşmenin taraflarının beklentisinden farklı olmasının doğuracağı sakıncalar önlenebilir³⁸. Bununla birlikte; inceleme ve numune açma (küşat) hakkı, gümrük müşavirinin, idareyi vergi kaybına ve kendisini de vergi kaybından doğan bir sorumluluğa sevk edecek hatalardan uzak durmak için kullanabileceği bir imkândır³⁹.

Gümrük Kanunu'nun 41. ve Gümrük Yönetmeliği'nin 87. maddesinde düzenlenen inceleme ve numune açma hakkı, ithalatçı firmanın malın tam tanımını yapamaması veya gümrük müşavirinin bu tanımdan emin olamaması hâlinde gerekçesini de belirterek idareye ileteceği bir dilekçe ile malın açılarak tanımlanması talebini ifade eder. Eşyanın incelenmesi ve eşyadan numune alınması, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulmasından önce eşya sahipleri ve ilgililer tarafından kullanılabilir. Verilen dilekçe ile ilgili memurlar nezaretinde ve talebi yapan ya da temsilcisi ile birlikte mal açılarak tanımlanmaya çalışılır. İnceleme ve numune açmaya ilişkin işlemler, gümrük idaresinin kontrolü altında gerçekleştirilir. Numune alma, tahlil ve ekspertize ilişkin masrafları, talepte bulunan üstlenir.

Bazı durumlarda küşat hakkının kullanılması, son derece gerekli görülmektedir. Gümrük beyannamesinin düzenlenmesine esas tutulan orijinal satış faturası, ayrıntılı fatura, çeki listesi, konşimento veya yük senedinde kayıtlı eşya ile ilgili verilerde (bilgilerde) bir çelişki bulunması hâllerinde bu çelişkinin giderilmesi ve ancak ondan sonra beynamede bu bilgilerin kullanılması gerekir⁴⁰. Gümrük müşavirinin eşyaya ilişkin belgeleri yeterince incelememesi veya fark ettiği çelişkileri gidermeye çalışmaması, oluşan

³⁸ Nural, s.165.

³⁹ Barış Bahçeci (2011): "Kamu Alacaklarının Mütessesil Sorumluluk Yolu ile Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 60, s.434.

⁴⁰ İbrahim Eker (2012): "Küşat Gümrük Müşavirini Çok Beladan Korur" **İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği Dijital Dergi**, Kasım, Sayı:32, (http://dergi.igmd.org/32/makale1_devam.html, ET:13.03.2016).

vergi kaybından sorumluluğuna sebebiyet vereceğinden inceleme ve numune alma hakkının kullanılması bu gibi durumlarda son derece önem arz eder.

iii- Eşyanın GTİP'inin Gümrük İdaresinden Bilgi ve Karar İstenmesi Yolu ile Saptanması

Eşyanın gümrük tarife cetveli içerisindeki pozisyonunun belirlenmesinde şüpheye düşülmesi halinde, gümrük idaresinden bağlayıcı tarife bilgisi istenebilir. Kişiler, Gümrük Kanunu'nun 8. maddesine göre gümrük mevzuatının uygulanması hakkında gümrük idaresinden bilgi isteme haklarını kullanabilirler. Bağlayıcı tarife kararı alma, gümrük müşavirlerinin ve eşya sahiplerinin tarife tespiti ve muayenesi için geçirilecek zamandan tasarruf etmelerini sağlar ve yaşayabilecekleri belirsizliklerin önüne geçer.

Bilgi, talep eden kişiye idare tarafından ücretsiz olarak verilir. Ancak istenilen bilginin elde edilmesi için eşyanın kimyevi tahlili veya ekspertizi ya da talep edene geri gönderilmesini gerektiren bir durum oluşursa bu durumlardan meydana gelen masraflar, bilgi talep eden kişi tarafından karşılanır. Bu maddedeki düzenlemelere göre bilgi istenmesi durumunda idarenin, yapılan masraflar dışında ücret talep etmesi mümkün değildir. Genel olarak bilgi isteme hakkı düzenlendikten sonra, özel olarak da “bağlayıcı tarife bilgisi isteme” hakkı düzenlenmiştir.

Bağlayıcı tarife bilgileri de dâhil olmak üzere gümrük idaresinin gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde sonuç doğuracak idari tasarrufları, gümrük mevzuatı anlamında genel olarak “karar” anlamına gelmektedir. İdareden bağlayıcı karar alınması, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu ifade eder. Sonucunda idare tarafından bağlayıcı karar verilecek olan tarife bilgisi isteme durumu için “bağlayıcı tarife kararı” isteme ifadesinin kullanılması daha uygun olacaktır⁴¹.

Bağlayıcı tarife bilgisi almak isteyen gümrük müşavirleri ve diğer kişiler, beyanda kullanacağı eşya ile bilgisini istediği eşya arasında tam bir uygunluk olduğunu kanıtlamak zorundadır. İdareden talep edilen tarife bilgisi, gümrük idaresini bu bilginin verilmesinden itibaren 6 yıl bağlar. Bağlayıcı tarife bilgisinin geçerlilik süresi, istisnai bazı durumlarda 6

⁴¹ Nural, s.37.

yıllık sürelerden önce sona ermektedir. Aşağıdaki üç durumda bağlayıcı tarife bilgisinin geçerliliği kalmamaktadır. Bunlar;

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinde değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişiklikle getirilen hükümlere uymaması,
- Dünya Gümrük Örgütünün uymakla yükümlü bulunulan kararlarındaki bir değişikliğe uymaması,
- Bağlayıcı tarife bilgisinin iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin bilgi verilen kişiye tebliğ edilmesi.

Bağlayıcı tarife kararında bilginin geçerliliğinin sona erdiği zaman ilk iki durumda söz konusu değişikliklerin Resmi Gazetede yayımı tarihidir. Değişikliğin ya da iptalin kişiye tebliğ edildiği durumlarda usulüne uygun tebligatın yapılmasından itibaren bilginin geçerliliği sona erer.

Bağlayıcı tarife kararları, geçerli oldukları süre zarfında gümrük müşavirleri tarafından kullanıldıklarında vergi kaybı nedeniyle meslek mensuplarının sorumlulukları oluşmayacaktır.

b- Eşyanın Kıymetinin Belirlenmesi ve Eşyaya Uygulanacak Gümrük Vergilerinin Hesaplanması

Gümrük Kanunu'nda yükümlünün, ödeyeceği vergiyi kendisinin hesaplayacağı ve gümrük idaresine beyan edeceği belirlenmiştir. Çağdaş vergilendirme ilkelerinden olan vergilendirmenin beyana dayandırılmasının temelinde, vergiye tabi hususların ve vergilendirmeye dair unsurların en iyi verginin yükümlüsü tarafından bilinebileceği düşüncesi yatar⁴².

Vergiler, vergi matrahına vergi oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanarak gümrük beyannamesinde belirtilir. Verginin matrahı, verginin hesaplanması için vergi oranlarının uygulandığı değer ya da miktardır⁴³. Matrah, advalorem veya spesifik olmak üzere iki usulle belirlenir. Eşyanın kıymeti üzerinden belirlenen matrah usulüne advalorem, eşyanın ağırlık, hacim, birim gibi ölçüleri ile belirlenen matrah usulüne spesifik usul

⁴² Abdurrahman Akdoğan (2014): **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.64.

⁴³ Mehmet Arslan (2016): **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa, s.85.

denilmektedir⁴⁴. Advalorem usulde vergi matrahına belirli bir oran uygulanarak vergiye ulaşılrken; spesifik usulde vergi, önceden belirlenmiş bir miktardır⁴⁵. Günümüzde yaygın bir şekilde advalorem usule göre vergilendirme yapılmaktadır⁴⁶. Gümrük vergileri kural olarak advalorem usul ile tespit edilir.

Cenevre Kıymet Kodu olarak bilinen ve tam adı Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma'nın 1. maddesine göre eşyanın kıymeti; ithal ülkesine ihraç amacıyla yapılan satış sırasında ortaya çıkan ve gerçekte ödenen ya da ödenecek olan fiyattır. Mevzuatımızda da eşyanın kıymeti, Cenevre Kıymet Kodu'na uygun şekilde belirlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 24. maddesine göre eşyanın gümrük kıymeti, kural olarak eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli ise kanunda yer alan gerekli düzeltmelerin yapılması ile ortaya çıkan eşyaya fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Ancak alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunması durumunda, satışa ilişkin koşullar incelenip bu koşulların fiyatı etkilemediği belirlenirse gümrük kıymeti satış bedeli kabul edilir. Özellikle alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunan hâllerde, kıymetin emsal bedelden aşağı belirlenmemesi gerekir. Bu durumu tespit eden idarenin, gümrük kıymetini kabul etmemesi mümkündür.

Eşyanın vergilendirilmesi kıymet üzerinden yapılıyorsa malın bedeli, navlun ve sigorta bedelinin toplamı olan CIF (Cost, Insurance and Freight) bedeli, matrah kabul edilir ve vergi oranları matrahın üzerine uygulanarak ödenmesi gereken vergi miktarı hesaplanır. Eşyanın gümrük kıymetinin yanlış beyan edildiği tespit edildiğinde eksik ödenen vergi ile birlikte bunun 3 katı kadar para cezası uygulanır. Eşyanın kıymetinin kasten yanlış bildirildiği tespit edildiğinde ise beyan sahiplerinin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki cezalarla karşı karşıya kalmaları ihtimali mevcuttur. Bu nedenle eşyanın kıymeti belirlenirken son derece dikkatli davranılması gerekmektedir.

Eşyanın kıymeti veya adet ya da miktarı gibi ölçülerini ve tarife pozisyonu göz önüne alınarak verginin hesaplanması ve gümrük beyannamesinde yer alan 47 numaralı kutucuğa; vergi türünü belirten kodlar, uygulanan vergi oranı, hesaplanan vergi tutarı, vergiyi ödeme şekli ve vergi tutarlarının toplamına ilişkin bilgilerin yazılması gerekir.

⁴⁴ Osman Pehlivan (2012): **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon s.60.

⁴⁵ M. Kamil Mutluer / Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2013), **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s.226.

⁴⁶ Akdoğan, Vergi Hukuku, s.596; Yağan, s.48.

Matraha uygulanacak vergi oranı, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan vergi oranıdır.

C- GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN TESCİLİNİN YAPTIRILMASI VE VERGİLERİN ÖDENMESİ

Gümrük müşavirleri veya eşya sahipleri tarafından gümrük idaresine verilen gümrük beyannamesi, gümrük idaresince kontrol edilerek uygun görüldüğü takdirde tescil edilir. Bu andan itibaren de beyan sahiplerinin, gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü başlar.

Beyannameye güven ve buna göre vergi tahakkuku yapılması esas olmakla beraber, beyanda yer alan bilgiler, idare tarafından kontrole tabi tutulabilir. Eşya yeşil, sarı, mavi veya kırmızı hatlardan birine göre gümrük memuru tarafından denetlenmektedir. Bu hatların kapsamaları, Gümrük Yönetmeliği'nde "beyanın kontrolü" başlıklı 180. maddede düzenlenmiştir. Kırmızı hat, belge kontrolü ve fiziki kontrolün yapıldığı hattır. Gümrük beyannamesine konu eşyanın muayene memuru tarafından ayrıntılı bir incelemeye tabi tutulması, malın tartımı ve sayımı yapılması anlamına gelmektedir. Sarı hat uygulamasında, malın fiziksel muayenesi yapılmadan yalnızca beyannamedeki bilgiler kontrol edilmektedir. Mavi hatta gümrüğe sunulan malın belge veya fiziki kontrolü yapılmamaktadır. Gümrük işlemleri "sonradan kontrole tabidir" denilerek ertelenmektedir. Yeşil hat ise eşyanın belge kontrolüne veya fiziki muayeneye tabi tutulmadığı hattır. Eşyanın hangi renkteki hatta tabi olacağı, beyannamenin verilmesinden sonra gümrük memuru tarafından yapılan kontrol neticesinde belirlenir.

Beyannamenin, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün bilgileri ihtiva etmesi, beyan sahibi tarafından imzalanması ve idarece uygun bulunması neticesinde tescil gerçekleştirilir.

Beyanname, tescilden itibaren beyan sahibi sıfatı ile gümrük müşavirini ve hesabına beyanname verilen eşya sahibini bağlar. Beyannamenin tescilinden sonra eşyaya ilişkin bilgiler, istisnai durumlar dışında düzeltilemez. Tescilden önce düzeltme yapılmak istenir ise eski bilginin okunacak şekilde üzeri çizilir ve düzeltme veya ilave yapılır, yeni bilgiler beyan sahibi tarafından imzalanır ve idare tarafından tescil edilerek mühürlenir. Beyannamenin tescilinden sonra düzeltilebilecek bilgilerin kapsamı konusunda da sınırlama bulunmaktadır. Bu bilgilerden sadece ağırlık, adet, ölçü ve kıymet yönlerinden

bir düzeltme yapılabilir. Ancak; beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, bilgilerin yanlış olduğunun idare tarafından tespit edilmesinden ve eşyanın tesliminden sonra yapılmak istenen düzeltme istekleri kabul görmez.

Gümrük vergilerinin tebliğinin, tahakkukunun hemen ardından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Şayet idarenin hesapladığı vergiler ile yükümlünün beyan ettiği vergiler, eşit ise eşyanın yükümlüye teslimi, verginin tebliği yerine geçer. Tahakkuk eden gümrük vergileri, Gümrük Vergileri Tahakkuk İzleme Defteri'ne kaydedilir. Gümrük Kanunu'nun 197. maddesindeki gümrük vergilerinin beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerine, yükümlünün imzasının alınması suretiyle tebliğ edileceği hususu, 28.03.2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilerek "beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

İhracata konu olan eşyaya gerekli kontroller yapıldıktan sonra ya da duruma göre yapılmadan önce, çıkışı uygun görülen eşyaya ilişkin beyannamenin gümrük tescili yapılır. Beyan sahibine tescilin tarihi ve sayısını belirten bir pusula verilir. Tescilden sonra eşyanın gümrük gözetiminden çıkması, fiili ihracat yani eşyanın fiziken TGB'yi terk etmesi ile olur. Fiili ihracat gerçekleştikten sonra çıkış gümrüğünden gelen teyit nüshalarını alan gümrük müşaviri, bunları ihracatçıya ulaştırır ve bu nüshalar ile katma değer vergisi iadesi talep edilir.

İhracat rejimine tabi olmak üzere beyannamede gösterilen eşyanın tamamının fiilen yurtdışına çıkarılması gerekir. Eğer zorlayıcı nedenlerle beyan edilen eşyanın tamamının yurt dışına çıkışı mümkün olamıyor ise durum ilgili idareye haber verilmeli ve görevli memurlarca beyannameye kaydedilmelidir. Beyanname bu yeni hali ile kapatılır ve eğer geri kalan mala ilişkin bir gümrükleme işlemi yapılmak istenirse yeni bir beyanname verilmesi gerekir.

İthalatta eşya, gümrük vergisi, diğer vergiler ve fonlar tahakkuk ettirilip ödenmeden veya ödenmesi gerekenler teminata bağlanmadan sahibine teslim edilmez. İthalatta bir eşyanın gümrük idaresinin gözetiminden çıkarak serbest dolaşımdaki eşya statüsünü kazanabilmesi için yapılan gümrük işlemine bağlı olarak doğan vergilerin ödenmesi gerekmektedir. Gümrük müşavirleri ile ithalatçılar arasında yapılan vekâlet sözleşmelerinde, vergiler ve diğer mali yükümlülüklerin ödenmesi veya gerektiğinde

teminata bağlanması işleminin, genellikle gümrük müşavirleri tarafından yapılması öngörülmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİĞİ MESLEĞİ BAKIMINDAN VEKÂLET SÖZLEŞMESİ

Genel olarak vekâlet sözleşmesi, vekilin müvekkilin menfaatine ve iradesine uygun bir sonuca yönelik bir işi görmeyi, belirli bir zamanla sınırlı olmaksızın belli ölçüde müvekkilden bağımsız olarak yapmayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanabilir⁴⁷.

Vekâlet veren, çoğu zaman amaçladığı menfaatinin gerçekleşmesi için yapılması gerekli şeylerin tam olarak bilincinde olmadığından uzman konumunda olan vekilin yardımına başvurur⁴⁸. Eşya sahipleri, gümrük müşavirlerinin gümrük mevzuatı ile gümrük uygulamalarına ilişkin uzmanlık bilgilerinden yararlanmak amacıyla gümrük müşavirleri ile vekâlet sözleşmesi yaparlar.

I- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ İLE EŞYA SAHİPLERİ ARASINDAKİ VEKÂLET SÖZLEŞMESİNE GENEL BAKIŞ

A- SÖZLEŞMENİN KONUSU

Gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki vekâlet sözleşmesi, eşyanın eşya sahibinin talebine göre bir gümrük rejimine tabi tutulmasına ilişkin gerekli işlemlerin gümrük müşaviri tarafından yürütülmesini sağlamak üzere yapılır.

Gümrük müşavirlerinin vekâlet sözleşmesi kapsamındaki işlemleri yapmaları karşılığında eşya sahipleri, gümrük müşavirlerine bir ücret ödemeyi taahhüt ederler. Vekâlet sözleşmesinin kurulması, konusu ve şartlarının taraflar arasında serbestçe belirlenmesi, borçlar hukukunda geçerli olan sözleşme özgürlüğü prensibinin bir gereğidir⁴⁹. Gümrük müşavirlerinin yapacakları iş ve işlemlerin kapsamı ve vekâlet sözleşmesini hangi süre ile geçerli olacağı hususları, vekâlet sözleşmesi hükümleri ile serbestçe belirlenebilir. Ancak eşya sahiplerinin, gümrük mevzuatına uygun taleplerde bulunmaları gerekmektedir.

⁴⁷ Haluk Tandoğan (2010):**Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C. II**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, s.356.

⁴⁸ M. Alper Gümüş (2012): **Borçlar Hukuku Özel Hükümler- C. II**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, s.133.

⁴⁹ Ahmet M. Kılıçoğlu (2012): **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 16. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, s.73.

B- SÖZLEŞMENİN TARAFLARI

Vekâlet sözleşmesinin iki tarafı bulunmaktadır. Vekâlet sözleşmesinin taraflarından biri olan vekil, vekâlet sözleşmesi gereği başkası adına işler yapmakla yetkilendirilen kimsedir⁵⁰. Müvekkil ise vekâlet sözleşmesi kapsamında menfaatine uygun işlem yapılan, hizmet ifa edilen veya işi idare edilen kimsedir. Gümrük müşavirleri, vekâlet sözleşmesinin vekil tarafını oluştururken; eşya sahipleri vekâlet sözleşmesinin müvekkil tarafını oluşturmaktadır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 503. maddesinde göre; kendisine bir işin görülmesi önerilen kişi, bu işin görülmesinde resmi sığata sahipse veya işin yapılması mesleğinin gereği ise ya da bu gibi işleri kabul edeceğini duyurmuşsa bu öneriyi hemen reddetmedikçe vekâlet sözleşmesi kurulmuş sayılır. Gümrük müşavirleri, vekâlet sözleşmesine konu olan işleri mesleki faaliyet gereği yerine getirdiklerinden gümrük işlemlerinin takibi hususunda kendilerine gelen teklifi hemen reddetmezler ise eşya sahipleri ile aralarında vekâlet sözleşmesi kurulmuş sayılır. Meslek mensubunun işi ret veya kabul etmeye karar vermesi için gerekli olacak makul bir süre gözetilmelidir.

C- SÖZLEŞMENİN KAPSAMI

Vekâlet sözleşmesi kapsamına hukuki işlemler, hukuki işlem benzeri fiiller ve maddi fiiller girebilmektedir⁵¹. Fransız, Avusturya ve İtalyan medeni hukuklarında vekâlet, sadece hukuki işlemlerin yapılmasına yönelik iken Türk, Alman ve İsviçre medeni hukuklarında vekâlet, maddi fiiller için de söz konusu olabilir⁵². Vekil, maddi bir fiili yerine getirecekse bir hizmetin ifasını, bir işlemi yapacaksa hukuki bir işlemi temsil yolu ile yerine getirmeyi taahhüt etmiş olur⁵³.

Gümrük müşavirleri, vekâlet sözleşmesi kapsamında; eşyaya uygulanacak gümrük rejimine ilişkin ön izinlerin alınması, eşyanın GTİP'inin belirlenmesi, gerekirse eşyanın küşat edilmesi (inceleme ve numune açılması), idareden bağlayıcı karar istenmesi, eşyanın

⁵⁰ Ejder Yılmaz (2011): **Hukuk Sözlüğü**, 10. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara, s.1457.

⁵¹ Tandoğan, s.357; Aydın Zevkliler / K. Emre Gökyayla (2013): **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, s.597; Cevdet Yavuz / Faruk Acar / Burak Özen, (2013): **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, 12. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, s.603; Fahrettin Aral (2010): **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 8. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, s.395.

⁵² Aral, s.395; Tandoğan, s.357; Veysel Başpınar (2004): **Vekilin Özen Borcundan Doğan Sorumluluğu**, 2. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara s.101.

⁵³ Aral, s.395.

veya eşyaya ilişkin belgelerin nakliyecilere ulaştırılması, gümrük rejimine ilişkin gerekli belgelerin gümrük beyannamesine eklenmesi, gümrük beyannamesinin imzalanarak gümrük idaresine sunulması, gümrük beyannamesinin tescili için gerekli işlemlerin yapılması, eşyanın vergilerinin ödenmesi ve eşya sahiplerine gümrük işlemlerine ilişkin danışmanlık hizmeti verilmesi gibi iş veya işlemleri gerçekleştirirler.

Gümrük müşavirlerinin gerçekleştirdiği iş ve işlemlerden gümrük beyannamesinin imzalanması hukuki işlem niteliğinde iken; eşyanın GTİP'inin belirlenmesi, eşyanın ya da eşyaya ilişkin belgelerin nakliyecilere ulaştırılması gibi işler maddi fiil niteliğindedir. Hem hukuki işlemler ve hukuki işlem benzerleri hem de maddi fiiller vekâlet sözleşmesi konusuna girebilirler. Sözleşmede açıkça belirlenmediği hâllerde vekâletin kapsamı, TBK'nın 504/I. maddesi çerçevesinde görülecek işin niteliğine göre belirlenir.

Vekâletin kapsamı, yetkilendirme beyanının açık olduğu hâllerde tereddüte yol açmaz⁵⁴. Sözleşmede açıkça gösterilmemişse yetkilendirmenin kapsamı, görülecek işin niteliğine göre belirlenir. Özellikle maddi fiillerin görülmesinde, işin mahiyetinin sınırlarının belirlenmesi zorlaşmakta, uzman olan vekilin bu konudaki bilgisinden yararlanılmaktadır⁵⁵. Maddi fiilin gerçekleştirilmesi için yapılan vekâlet sözleşmesinde, vekilin yetkisini aşması hâli ikiye ayrılarak değerlendirilir. Eğer yetki aşımı sözleşmenin yapısını bozacak kadar önemli değilse ücret ve giderlere ilişkin talepte indirim yapılacak, yetki aşımı iş görmenin sözleşme ile ilgisini ortadan kaldırıyorsa yetkisiz temsil hükümleri uygulanacaktır⁵⁶.

D- SÖZLEŞMENİN ŞEKLİ

Kanuni düzenlemelerde bazı özel vekâlet türlerinde yazılı şekil şartının öngörüldüğü durumlar hariç olmak üzere vekâlet sözleşmesi, kural olarak bir şekil şartına tabi değildir⁵⁷. Bunun sebebi, TBK'nın 12. maddesinde düzenlenmiş olan sözleşme özgürlüğü prensibidir. Fakat bu özgürlük kanun ya da sözleşmeden kaynaklanan nedenlerle sınırlandırılabilir⁵⁸. Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki

⁵⁴ Hulki Cihan (2011): **Temsil Yetkisinin Verilmesi ve Kapsamının Belirlenmesi**, Beta Yayınevi, İstanbul, s.85.

⁵⁵ Aral, s.403.

⁵⁶ Yavuz / Acar / Özen, s.620.

⁵⁷ TBK m.520/3'te düzenlenen taşınmaz simsarlığı ve m.525'te düzenlenen kredi mektubuna ilişkin hükümlerde, vekâlet sözleşmesi yapılmasının yazılı şekil şartına bağlı olacağı öngörülmüştür.

⁵⁸ Kılıçoğlu, s.77.

vekâlet sözleşmesinin şekline dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Gümrük müşavirleri ile eşya sahiplerinin, vekâlet sözleşmesini sözlü olarak dahi gerçekleştirmeleri mümkündür.

Gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki vekâlet sözleşmesine dair şekil şartı öngörülmemesine rağmen; Gümrük Kanunu'nun 5/3. maddesinde gümrük müşavirlerine verilen temsil yetkisinin vekâletname ile ispatı zorunlu tutulmuştur. Kanundaki bu düzenlemeye göre gümrük müşavirleri, ancak mevzuatta öngörülen şartları taşıyan bir vekâletname ile idareye karşı gerçekleştirilen gümrük işlemlerini yerine getirebileceklerdir.

Vekâlet sözleşmesi, herhangi bir şekil şartına tabi olmamakla beraber, tarafların anlaşmış oldukları hususlarda ispat kolaylığı sağlanması açısından yazılı şekil şartına uyulmasında yarar bulunmaktadır⁵⁹. Gümrük müşavirlerinin, geçerli bir vekâletname olmaksızın eşya sahipleri adına gümrük idaresine karşı iş takip etmesi, gümrük mevzuatı çerçevesinde mümkün değildir. Ancak gümrük idaresi ile yapılan işler dışındaki eşyanın nakliyeciyeye ulaştırılması gibi bazı işler, eşya sahibinden alınan yetkiyi gösterir geçerli bir vekâletname olmaksızın gümrük müşaviri tarafından yapılabilir. Bu durumda, gümrük müşaviri ile eşya sahibi arasındaki sözleşme ilişkisinin varlığı ve kapsamının ispatı güçlük arz edebilir. Gümrük müşavirlerinin yapmış oldukları işlemlerin bir vekâletnameye dayanması, vekâlet sözleşmesinden doğan haklarını ileri sürebilmelerinde ispat kolaylığı sağlamaktadır. Bir vekâletname olmadan eşya sahibi yerine gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda aradaki ilişki, fatura ve ticari defterler gibi deliller ile ispat edilebilir⁶⁰.

⁵⁹ Aral, s.402.

⁶⁰ "...Dava, davacı tarafından davalıya verilen tahmil ve tahliye hizmeti bedelinin tahsili amacıyla girişilen icra takibine vaki itirazın iptali istemine ilişkindir. Her ne kadar bu hizmetler, davacı ile dava dışı C. Gümrükleme Müşavirlik Ltd. Şti. arasında yapılan sözleşme uyarınca ifa edilmişse de, davalı, davacı tarafından düzenlenen ve davacı antetini taşıyan bu faturaları kendi defterlerine borç olarak kaydettiğine göre, artık davacı ile davalı arasında bir akdi ilişkinin meydana geldiğinin kabulü gereklidir. Davalının da bundan sonra ödemeyi fatura sahibi olan ve işi yerine getiren davacıya yapması lazımdır. Bu noktada davalı tarafından, işbu davanın konusu işin bedelinin dava dışı gümrük müşavirlik şirketine ödendiği savunulmuşsa da, dava dışı C. Gümrükleme Müşavirlik Ltd. Şti'ne yapıldığı iddia edilen bu ödeme kötü ödemedir. Dolayısıyla davalı tarafından bu şekilde bir ödeme yapılmış olsa bile bu ödeme, davalıyı davacıya karşı olan borcundan kurtaramaz. Ayrıca mahkemece görüşüne başvuru bilirkişi raporunda belirtilenin aksine, davacının işbu dava konusu işi yaparken dava dışı C. Gümrükleme Müşavirlik Ltd. Şti'den genel vekâletname veya iş sahibi davalıdan temlikname almamış olması, alacağını tahsil etmesine engel oluşturmaz. Bu durum karşısında mahkemece, taraflar arasındaki uyuşmazlığın yukarıda açıklanan şekilde incelenip değerlendirilerek sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, eksik incelemeye ve yanılığılı değerlendirmeye dayanılarak yazılı şekilde hüküm kurulması doğru olmamış, kararın davacı yararına

II- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE VERİLEN TEMSİL YETKİSİ

Bir kişinin hüküm ve sonuçları başka bir kişinin hukuk alanında doğmak üzere, başkası ad ve hesabına bir hukuki işlemi gerçekleştirmesine temsil denir⁶¹. Temsilin tanımının bu şekilde yapılmasının sebebi genel olarak temsilden akla ilk gelenin doğrudan temsil olmasıdır⁶². Hâlbuki, dolaylı temsilde bu tanımdan ayrılmak gerekmektedir. Zira dolaylı temsilde temsilci, işlemleri kendi adına ve başkası hesabına yapmaktadır.

Temsil üç tarafı olan bir hukuki ilişkidir. Başkası adına veya hesabına işlem yapan temsilci, temsilcinin işlem yaptığı üçüncü kişi ve yapılan işlemin hukuki sonuçlarının üzerinde doğduğu temsil edilen kişi temsil ilişkisinin taraflarıdır. Gümrük işlemlerinde gümrük müşavirleri eşya sahiplerini, idare ve diğer üçüncü kişilere karşı temsil ederler.

Temsil, temsilciye verilen temsil yetkisi sayesinde mümkün hâle gelir. Temsil yetkisi, temsilcinin temsil olunan ad ve hesabına işlem yapabilme yetkisidir. Temsil yetkisi, temsil olunanın temsilciye tek taraflı olarak bildireceği bir irade beyanıdır ve sonuç doğurması için temsilcinin kabulüne ihtiyaç yoktur⁶³. Temsil kudreti veren beyanın temsilciye ulaşmasından itibaren hüküm ve sonuçlarını doğurur⁶⁴. Bunun aksine olarak temsil yetkisine ilişkin irade beyanının temsilciye ulaşmasından değil, beyanın gönderilmesinden itibaren sonuç doğuracağı düşüncesi de savunulmaktadır⁶⁵.

Temsil yetkisi, temsilci ile temsil olunan arasında kurulan vekâlet sözleşmesinde olduğu gibi iki taraflı bir ilişkiye de dayanabilir. Ancak bu durumda bile, temsil yetkisi

BOZULMASI gerekmiştir...”, Yargıtay, 11.HD., KT. 20.2.2014, ES. 2012/13798, KS. 2014/3114 (kazancı.com, ET: 20.10.2016).

⁶¹ Fikret Eren (2012): **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, s.424.

⁶² Cihan, s.8.

⁶³ Cihan, s.33; Eren, s.435; Kılıçoğlu, s.228; Haluk Emiroğlu (2003): “Roma Hukukunda Vekâlet Sözleşmesi (Mandatium) ve Hukuki İşlemlerde Temsil” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.52, S.1, s. 111; Safa Reisoğlu (2013): **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınları, İstanbul, s.151.

⁶⁴ Temsil kudretini (yetkisini) ifade etmek üzere “vekâlet” kavramını kullanan Andreas Von Tuhr temsil kudreti veren beyanın temsilciye ulaşmasından itibaren hüküm doğuracağını ve ayrıca temsilcinin muvafakatına ihtiyaç duyulmayacağını ifade etmektedir (Andreas Von Tuhr (1925): **Allgemeiner Teildesschweizerischen Obligationenrechts, Borçlar Hukukunun Umumi Kısım** (1983): C.1-2, 2. Baskı, Çev. Cevat Edege, Yargıtay Yayınları, No:15, Ankara, s.321.

⁶⁵ Cihan, s. 33.

temel ilişkiden bağımsızdır⁶⁶. Bu bağımsızlığın sonucu olarak vekâlet sözleşmesinin herhangi bir sebeple hükümsüz olması, temsil yetkisinin muteberliğine etki etmez⁶⁷.

Temsil yetkisi, temsil olunan kişi tarafından iş yoğunluğu, coğrafi kısıtlar veya işlemin uzmanlık bilgisi gerektirmesi gibi sebepler ile temsilciye tanınabilir. Bununla birlikte temsil yetkisi, temsil olunan kişinin ehliyet durumunun hukuki işlem yapmaya elverişsiz olması durumundaki gibi temsilciye kanunen de tanınabilir. Temsilci, temsil olunan adına hukuki işlemi yaptığında bu işlem, işlemin yapıldığı üçüncü kişi için geçerli olmakta ve işlemin hüküm ve sonuçları temsil olunan üzerinde gerçekleşmektedir.

Temsil, yalnızca hukuki işlemler ve hukuki işlem benzeri fiillerin yapılmasında söz konusu olur⁶⁸. İkametgâh kurma gibi maddi fiiller için temsil söz konusu değildir⁶⁹. Temsilin yalnızca hukuki muameleler için mümkün olması ile beraber bütün hukuki muameleler temsilci aracılığı ile gerçekleştirilemez. Örneğin kişiye sıkı sıkıya bağlı haklardan evlenme, nişanlanma temsilci aracılığı ile yapılması mümkün olmayan işlemlerdir⁷⁰. Bu bakımdan kişinin bizzat yapmasının zorunlu olmadığı hukuki muameleler, temsil yetkisi verilmiş kişi tarafından yapılabilecektir. Gümrük Kanunu'na göre bütün kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek üzere gümrük idarelerindeki işleri için bir temsilci tayin edebilirler. Gümrük müşavirleri, gümrük idaresine karşı temsilci sıfatıyla hukuki işlemleri gerçekleştirirken eşya sahipleri ile aralarındaki sözleşmeye bağlı olarak bazı maddi fiilleri de gerçekleştirebilirler.

A- GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE TEMSİLİN FARKLI GÖRÜNÜMLERİ

Gümrük işlemlerinde temsil, Gümrük Kanunu'nda doğrudan temsil ve dolaylı temsil olarak ayrıma tabi tutulmak suretiyle düzenlenmiştir. Genel olarak temsilin farklı görünümüleri doğrudan ve dolaylı temsil yanında; kanuni ve iradi temsil, yetkili ve yetkisiz temsil, genel-özel ve belirli bir işlem için temsil olarak ayrılarak değerlendirilebilir.

⁶⁶ Tandoğan, s.357; K. Emre Gökyayla (2007): **Avukatlık Sözleşmesinin Avukatın Azli ve İstifasıyla Sona Ermesi**, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.121.

⁶⁷ Cihan, s.63; Eren, s.440; Von Tuhr, Çev. Cevat Edege, s. 324; Zevkliler ve Gökyayla, s. 595; Cem Akbıyık (1997): "Temsil Yetkisi ve Temel İlişki" **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LV, S.4, s.227; Süha Tanrıver (2011): "**Genel-Özel Vekâlet Ayrımı (1998)**" **Noterlik Hukukuna İlişkin İncelemeler (1993-2011)**, Adalet Yayınları, Ankara, s.24.

⁶⁸ Cihan, s.5; Eren, s.425; Von Tuhr, Çev. Edege, s.318.

⁶⁹ Emiroğlu, s. 111; Eren, s.425.

⁷⁰ Eren, s.425; Zevkliler / Gökyayla, s.596.

Kanuni temsil ile iradi temsil ayrımı, temsil yetkisinin kaynağına göre yapılmaktadır⁷¹. Bir kimsenin, kendisini temsil etmesi için başka bir şahsa iradesiyle verdiği temsil yetkisinin varlığı hâlinde iradi temsil, temsil olunan kişinin ehliyetsizliği veya farklı sebeplerle kendi işini yapmasının kanunen yasak olduğu hâllerde kanuni temsil söz konusudur⁷².

Kanuni temsil iki şekilde söz konusu olabilir. Bunlardan ilki belli durumlar için temsil yetkisi sahibinin kanunda açıkça belirtilmesi, ikincisi ise belli durumlarda kişiye temsilci atanabileceğinin belirtilmesidir. İlk duruma velinin velayetine tabi kişiyi temsil yetkisi, ikinci duruma kayyımın, terekeyi idare etmek üzere görevlendirilen memurun ya da miras şirketine mahkemece tayin edilen temsilcinin yetkisi örnek olarak verilebilir.

Bazen kişiler, hukuki işlem yapabilmeyi sağlayan fiil ehliyetine sahip oldukları hâlde kapsamını kendilerinin belirlediği bir kısım işlemleri temsilcileri aracılığı ile yaptırmak isteyebilirler. Kaynağını temsil olunanın istek ve iradesinden alan temsil, iradi temsildir. İradi temsilci, bir kişinin kendisinin de yapabileceği iş veya işlemleri gerçekleştirmek üzere tayin edilen kişidir⁷³. Borçlar hukuku anlamında esas olan iradi temsildir⁷⁴. Gümrük Kanunu'nda yer alan herkesin temsilci atayabileceğine ilişkin düzenlemede, herkesin iradi temsilci atayabileceği kast edilmektedir. Gümrük müşavirleri de gümrük işlemlerini gerçekleştirmek üzere atanan iradi temsilcilerdendir.

Temsil konusunda bir diğer ayrım yetkili ve yetkisiz temsildir. Kural olarak temsil yetkisi, temsil ilişkisi çerçevesinde yapılan hukuki işlemlerin geçerli olmasını sağlar. Temsil yetkisinin hiç verilmemiş olması, yapılan muamelenin verilen temsil yetkisini kapsamaması veya önceden mevcut olan bir temsil yetkisinin sona ermesi sebebiyle temsil yetkisinin olmadığı hâllerde yapılan işlemlerde özel bir durum olarak yetkisiz temsilden söz edilir⁷⁵. TBK'nın 46. maddesinin 2. fıkrasına göre yetkisiz temsilcinin kendisiyle işlem yaptığı diğer taraf, temsil olunandan uygun bir süre içinde bu hukuki işlemi onayıp onamayacağını bildirmesini isteyebilir. Şayet temsil olunan icazet verirse, bu icazet geriye etkili olarak hüküm ifade ederek, yetkisiz temsilcinin baştan beri temsil yetkisi varmış gibi

⁷¹ Kılıçoğlu, s.225.

⁷² Akbıyık, s.218; Cihan, s.6; Emiroğlu, s. 108.

⁷³ Arslan, s.66.

⁷⁴ Kılıçoğlu, s.226.

⁷⁵ M. Kemal Oğuzman / Turgut Öz (2010): **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Vedat Kitabevi, İstanbul, s. 189; Kılıçoğlu, s.245.

sonuç doğurur⁷⁶. Temsil olunanın bu işleme icazet vermemesi ya da vermeyeceğinin anlaşılması hâlinde işlem hem temsil olunan hem de üçüncü kişi açısından hükümsüz olur⁷⁷.

Gümrük Kanunu'nun yetkisiz temsile ilişkin yaklaşımı farklıdır. Gümrük Kanunu'nun yetkisiz temsile ilişkin 5. maddesinde yaptığı düzenlemeye göre; “Bir başka kişi adına veya hesabına hareket ettiğini beyan etmeyen ya da bir temsil yetkisine sahip olmadığı halde, başka bir kişi adına ya da hesabına hareket ettiğini beyan eden kişi, kendi adına ve kendi hesabına hareket ediyor sayılır”. Yetkisiz temsilcinin gümrük işlemlerini başkası adına veya hesabına yapması hâlinde kendi adına ve hesabına hareket ettiği kabul edilecektir. Zira gümrük işlemlerinde temsil yolu ile işlem gerçekleştirilmesi ancak geçerli bir temsil yetkisine sahip olmaya bağlıdır. Gümrük müşavirinin geçerli bir temsil yetkisi olmaksızın gümrüklerde iş takip etmesi hâlinde idare, işlemlerin gümrük müşavirinin kendi adına yapıldığını varsayacaktır.

Temsil, temsil yetkisinin kapsamında göre de ayrıma tabi tutulmaktadır. Temsil yetkisi, her tür hukuki muameleyi ya da bir kategoriye giren muameleleri yapma yetkisini kapsıyorsa “genel temsil yetkisinden”, belirli bir hukuki muameleyi yapmak üzere veriliyorsa “özel temsil yetkisinden” bahsedilir⁷⁸. Özel temsil yetkisi, bazı işlemlerin ancak ilgili kanuni düzenlemelerde yer alan şartlara uygun kişiler tarafından gerçekleştirilmesini sağlayan temsil yetkisi olarak da açıklanmaktadır⁷⁹. Dolayısıyla özel temsil yetkisinde sınırlamaların, yetkinin kapsamı ve temsilcinin niteliğine bağlı olabileceği söylenebilir. Temsil yetkisi sadece bir konuda verilmekle beraber kapsamı son derece geniş tutulmuşsa genel temsil söz konusu olur⁸⁰.

Gümrük işlemlerinde verilen temsil yetkisi, bir vekâletname ile ispatlanmaktadır. Bu belgede temsilciye sadece belirli bir işlem için yetki verilmiş olabilir. Ancak gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki ilişkiye bakıldığında, temsilcinin belli bir müddetle her türlü gümrük işlemini kapsayacak şekilde yetkilendirildiği görülmektedir. Vekâlet, hukuk düzeninin elverdiği tüm işleri yapmak üzere genel nitelikte olabileceği gibi

⁷⁶ Oğuzman / Öz, s.189.

⁷⁷ Kılıçoğlu, s.246; Oğuzman / Öz, s. 190.

⁷⁸ Oğuzman / Öz, s.176.

⁷⁹ Tandoğan, s.397.

⁸⁰ Tanrıver, s. 15.

tek bir işlemin ya da belirli birkaç işi yapmak üzere özel nitelikte de olabilir⁸¹. Vekâlet sadece bir konuda verilmekle beraber kapsamı son derece geniş tutulmuşsa yine genel vekâletten söz etmek gerekir⁸². Genel vekâlet- özel vekâlet ayrımı, vekâlet sözleşmesinin kapsamı ve vekilin yaptığı işlemlerin yetkisi dâhilinde olup olmadığını saptamak için yapılır⁸³. Gümrük müşaviri yaptığı bir işlemi yetkisi dâhilinde yapmışsa işlemde doğan sonuçlar, vekâlet sözleşmesi çerçevesinde değerlendirilecek iken yetki aşılmışsa idare ile yapılan işlemlerin sonuçları doğrudan gümrük müşavirini ilgilendirecek, diğer üçüncü kişilerle yapılan işlemler vekâletsiz iş görme hükümlerine göre değerlendirilecektir. Uygulamada gümrük müşavirlerine verilen vekâletnamelerde, her türlü gümrük işleminin sayılması yolu ile vekâletnamedeki yetkinin kapsamının açıklıkla ortaya konması yoluna gidildiği görülmektedir.

Gümrük Kanunu'nda temsil, doğrudan ve dolaylı temsil ayrımı gözetilerek düzenlenmiştir. Doğrudan temsilde temsilci, başkası ad ve hesabına hareket ederken; dolaylı temsilde kişi kendi adına ancak başkası hesabına hareket eder.

Doğrudan temsilde yapılan işlemin sonuçları, temsilcinin hukuki sahasına uğramaksızın ve temsilci tarafından yapılan işlemlerin sonuçlarının devrine gerek olmaksızın kendiliğinden temsil olunan üzerinde doğar⁸⁴. Doğrudan temsilde temsilci, yapılan muameleden doğan bir hak kazanamayacağı gibi bir borçtan da sorumlu tutulamaz⁸⁵.

Gümrüklerde herkes, doğrudan temsil yolu ile iş takip edebilir. Doğrudan temsil faaliyeti gerçekleştirebilecek kişi için, lisans ve ön lisans eğitimine ilişkin bir şart aranmamaktadır. Ancak bir özel hukuk tüzel kişiliğinin personeli olarak doğrudan temsilcilik yapılacaksa ön lisans veya lisans eğitimlerini tamamlama şartı vardır. Gümrük Kanunu'nda doğrudan temsilde, dolaylı temsile nazaran daha az şartın varlığı aranmıştır. Doğrudan temsil yolu ile verilecek beyannamede TGB' ye alınmak ya da TGB' den çıkarılmak veya gümrük rejimlerine ilişkin başka bir işlem yapılmak istenen eşyanın sahibinin adı yer alır ve eşya sahibi bu beyannamenin sonuçlarından tek başına sorumlu

⁸¹ Tandoğan, s.359; Tanrıver, s.15.

⁸² Tanrıver, s. 15.

⁸³ Zevkliler / Gökyayla, s.607.

⁸⁴ Eren, s.427; Kılıçoğlu, s.226; Von Tuhr, Çev. Edege, s.314.

⁸⁵ Cevdet Yavuz (1983): **Türk-İsviçre ve Fransız Medeni Hukuklarında Dolaylı Temsil**, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın no:3126, İstanbul, s.65.

olur. Doğrudan temsilcinin gümrük beyanından doğan bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Doğrudan temsil, temsilcinin başkası adına hareket etme iradesine sahip olması ve başkası adına hareket etmesi ve bunu bildirmesi şartlarının varlığı hâlinde gerçekleşir⁸⁶. Bu bildirim yapılmadığında bazı istisnalar haricinde, alacak ve borçların temsilciye ait olacağı, TBK'nın 40. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, doğrudan temsilci olduğunu belirtmeyen kişinin dolaylı temsilci olacağı şeklinde yorumlanmaktadır⁸⁷. Gümrük işlemlerinde dolaylı temsilci veya doğrudan temsilci olarak hareket etmek, temsilcinin ancak bazı şartları taşıması hâlinde mümkün olduğundan bu yorum, gümrük işlemlerinde temsil açısından geçerli olamaz. Söz gelimi gümrük müşaviri olmayan bir kişinin bazı istisnalar haricinde dolaylı temsilci olabilmesi mümkün olmadığından doğrudan temsilci olduğunu bildirmeyen temsilcinin dolaylı temsilci olduğunun kabulü mümkün değildir. Gümrük Kanunu açısından bu durumda kişinin, temsilci olarak değil kendi adına hareket ettiği var sayılır.

Dolaylı temsil kavramına TBK dâhil herhangi bir kanunda açıkça yer verilmemiştir⁸⁸. Gümrük Kanunu'nda dolaylı temsil kavramı, açıkça gümrük müşavirlerinin temsil yetkisini nitelendirmek üzere kullanılmıştır. Gümrük Kanunu'nda yapılan bu düzenlemede dolaylı temsilin, temsilciye kendi adına ve başkası hesabına işlem yapma yetkisi verdiği belirlenmiştir. Gümrük müşavirlerinin ithalatçıdan aldıkları vekâlete istinaden işlem yapmaları ve gümrük idaresine kimin ithalatçı olduğunu bildirmeleri nedeniyle gerçekte gümrük müşavirlerinin “kendi adına fakat başkası hesabına” değil, “ithalatçı adına ve ithalatçı hesabına” işlem yaptıkları ve “doğrudan temsilci” oldukları da savunulmaktadır⁸⁹.

Kişilerin doğrudan yerine dolaylı temsili tercih etme sebepleri, uzman bir kişinin faaliyetlerinden yararlanmak, ödeme kabiliyeti daha güçlü bir kişinin kredi imkânlarından yararlanmak, gizli kalmak, hukuki durumları basitleştirmek, sadece belirli kişilerin sahip olduğu imkânlarla sözleşme yapabilmek olarak özetlenebilir⁹⁰. Gümrük işlemlerinde dolaylı temsilciden yararlanmanın sebebi, uzman bir kişinin faaliyetlerinden yararlanmak olarak gösterilebilir.

⁸⁶ Oğuzman / Öz, s.167.

⁸⁷ Kılıçoğlu, s.227.

⁸⁸ Fransız, Alman veya İsviçre kanunlarında da Türk Medeni Kanunu'nda olduğu gibi dolaylı temsil kendine özgü bir hukuk müessesesi olarak açıkça düzenlenmemiştir (Yavuz, s.7).

⁸⁹ Ok, s.119.

⁹⁰ Yavuz, s.9 vd.

B- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN TEMSİL YETKİSİNİN KAPSAMI VE NİTELİĞİ

Gümrük işlemlerinin takibinde dolaylı temsil yetkisi yalnızca gümrük müşavirleri tarafından kullanılabilir. Bunun bir istisnası, miktarı ve değeri Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek eşyanın, gümrük işlemlerine tabi tutulmasında, posta teşkilatı ve hızlı kargo taşımacılarına dolaylı temsil yetkisinin verilebilmesidir.

Gümrük müşavirinin temsil yetkisi, eşya sahibinin idareye karşı yerine getirmesi gereken gümrük işlemlerini takip etmeye yöneliktir. Dolaylı temsil ilişkisi ile yapılan bu takip işleminde gümrük müşaviri işlemleri kendi adına yapmakta ancak işlemlerin hukuki sonuçları eşya sahibi üzerinde doğmaktadır. Vekâlet sözleşmesinin bir dolaylı temsil ilişkisine dayandığı sözleşmelerde dolaylı temsilci kendi adına ancak başkası hesabına borç altına girdiğinden vekâlet verenin onu bu borçlardan kurtarma sorumluluğu bulunmaktadır⁹¹.

Gümrük mevzuatı açısından, gümrük müşavirinin kullandığı temsil yetkisi, temsilin özel hukuktaki sonuçlarından farklı olarak yalnızca temsil olunanın hukuk alanında sonuç doğurmamakta, temsilcinin de gümrük idaresine karşı bu işlemlerden sorumluluğu doğmaktadır. Gümrük müşavirlerinin beyannameyi kendi adlarına imzalamaları, onları kamu alacaklarından sorumlu hâle getirmektedir.

İradi temsilci olarak tayin edilen gümrük müşavirlerine temsil yetkisi, gümrük müşaviri ile eşya sahipleri arasındaki sözleşme ile veya gümrük müşaviri adına düzenlenen vekâletname ile verilir. Eşya sahipleri verdikleri temsil yetkisini daha sonra sınırlandırabilme ya da geri alabilme hakkına sahiptir. Ancak bu yetkinin zamansız ve haksız olarak kullanması hâlinde eşya sahipleri, doğan zarardan sorumlu tutulur.

C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE TEMSİL YETKİSİ VERİLMESİNİN ŞARTLARI

Temsil yetkisi, temsil edilen tarafından tek taraflı bir irade açıklaması ile temsilciye verilebilir. Gümrük işlemlerinde temsilciye temsil yetkisi verilmesi ve temsilcinin bu yetkiyi kullanabilmesi, kanunen bazı şartlara bağlanmıştır. Gümrüklerde temsilci sıfatıyla

⁹¹ Vehbi Umut Erkan (2013): “6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’na Göre Vekâlet Sözleşmesinde Vekâlet Veren Ücret Ödeme Borcu Dışındaki Diğer Borçları” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.62 (2), s.452.

iş takip etmek için temsilcinin TGB’de yerleşik olması, temsil edilen kişi namına hareket ettiğini ve temsilin türünü belirtmesi ile sahip olduğu temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etmesi gerekmektedir. Gümrük müşavirlerine temsil yetkisi verilmesi için gümrüklerde temsilci olarak hareket edebilmek adına gerekli olan bu şartların yanında geçerli bir gümrük müşavirliği izin belgesine sahip olunması gerekmektedir.

Gümrük Kanunu’nun 5/2. maddesinde; transit taşımacılık yapan veya arızı olarak beyanda bulunan kişiler hariç olmak üzere temsilcilerin, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik bulunan kişiler olduğu belirlenmiştir. Gümrük Kanunu’nun 3/4. maddesinde TGB’de yerleşik kişi deyiminin, bu bölgede yerleşim yeri olan bütün gerçek kişiler ile bu bölgede kayıtlı işyeri, kanuni iş merkezi veya şubesi bulunan bütün tüzel kişi veya kişiler ortaklığını ifade ettiği belirlenmiştir. Yerleşim yeri, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 19. maddesinde; “bir kimsenin sürekli kalma niyeti ile oturduğu yer” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu’na göre bir kimsenin gümrük işlemlerini takip etmek üzere temsilci olarak tayin edilebilmesi için yerleşme niyeti ile TGB içinde kalması gerekmektedir. Tüzel kişiler açısından ise yerleşim yeri, Medeni Kanun’un 51. maddesine göre kuruluş sözleşmelerinde farklı bir hüküm bulunmuyorsa tüzel kişiliğin işlerinin yönetildiği yerdir. Ancak Gümrük Kanunu ile tüzel kişilerin TGB’de yerleşik olması için bu bölgede kayıtlı işyeri, kanuni iş merkezi veya şubesinin bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Gümrük müşavirlerinin, gümrüklerde temsilci olarak iş takip edebilmeleri için öncelikle TGB içinde yerleşme niyeti ile oturmaları gerekmektedir. Gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği oluşturularak yürütülmesi halinde de TGB içinde kayıtlı işyeri, kanuni iş merkezi veya şubesinin bulunması gerekir.

Gümrük Kanunu’nun 5/3. maddesine göre 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. Dolaylı temsil durumunda temsilci kendi adına (namına) hareket edeceği için, ancak hesabına hareket ettiği kişiyi belirtebilir. Dolayısıyla Gümrük Kanunu’nun 5/3. maddesindeki ifadenin; “temsilci, temsil edilen kişi namına veya hesabına hareket ettiğini beyan etmek” şeklinde değiştirilmesi, ifadenin doğrudan ve dolaylı temsili kapsamı bakımından yerinde olacaktır. Temsilcinin doğrudan temsilci mi dolaylı temsilci mi olduğunu gümrük idaresine bildirmesi gerekmektedir. Gümrük müşavirleri dolaylı temsilci olarak kendi adlarına

başkası hesabına hareket ettiklerini gümrük idaresine bildirirler ve eşya sahipleri tarafından usulüne uygun olarak adlarına düzenlenen vekâletnameyi gümrük idaresine sunarlar.

Bu şartların yanında gümrük müşavirlerine temsil yetkisi verilmesi için geçerli bir gümrük müşavirliği izin belgesine sahip olunması gerekmektedir. Gümrük müşavirliği izin belgesine sahip olunması için gerekli şartlar birinci bölümde açıklanmıştır.

D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE VERİLEN VEKÂLETİN ŞEKİL UNSURLARI

Yetki belgesi veya selâhiyetname, temsil yetkisini kanıtlamak üzere kullanılan ve temsil yetkisinin sınırlarını belirleyen belgedir⁹². Gümrüklerde iş takip edebilmek için idareye ibraz edilmesi gereken temsil yetki belgesine ilişkin şekil şartları, Gümrük Kanunu'nda değil Gümrük Yönetmeliği'nin 361. maddesinde “gümrüklerde iş takibi” başlığında düzenlenmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nde gümrük işlemleri sırasında gerekli olan yetki belgesi yerine “temsilname” ifadesi kullanılmıştır.

Gümrük işlemlerinde temsil yetkisinin kullanılması için bir temsilnamenin ibrazı şarttır. Gümrük Yönetmeliği'nde yapılan düzenlemeye göre gümrük müşavirleri, dolaylı temsil yetkilerini kullanırken idareye bir vekâletname ibraz etmek zorundadır. Vekâlet, temsil yetkisini ifade ederken, vekâletname temsil yetkisini ve bunun kapsamını belirten yazıyı ifade etmektedir⁹³. Noterden alınan vekâletname vekâlet sözleşmesi değil, temsil belgesi niteliği taşır⁹⁴.

Yetkinin ispatına yarayan vekâletnamede, tarafların açık adresleri, yapılacak işlerin amacı ve kapsamı, tarafların Gümrük Kanunu' da yer alanlara ilave etmek istedikleri karşılıklı borç ve sorumlulukları, vekâletnamenin yeri, tarihi ve sınırlı bir süre için yapıyorsa süresi ve temsilin türünün yer alması gerekir. Gümrük Yönetmeliği'nin vekâletnamede yer alan asgari unsurları düzenleyen bu hükmü ile taraflara Gümrük Kanunu'nda yer alanlara ek olarak sorumluluk ve yükümlülükler belirleme yetkisi verilmiştir. Tarafların kendi aralarında belirleyecekleri hususların, Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemelere aykırı olamayacağını belirtmek gerekir.

⁹² Cihan, s.92; Hüseyin Hatemi / Emre Gökyayla (2012): **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, s.102.

⁹³ Tanrıver, s. 23.

⁹⁴ Gümüş, Borçlar Özel, s.133.

Gümrük müşavirlerine verilen vekâletnamede genellikle gümrük müşavirlerinin eşya sahipleri adına hangi gümrük rejimlerine ilişkin işlemleri yapacağı, gümrük idareleri ve gerektiğinde diğer idari kurum ve kuruluşlar ile hangi işlemleri yapacağı, gümrük beyannamelerini hangi belgeleri kullanarak dolduracağı, eşyaya ilişkin gümrük idareleri ile olanlar dışında ne tür işler yapacağı, gümrük idarelerinde idari itiraz hakkı olup olmadığı, uzlaşma başvurusunda ve uzlaşma görüşmelerinde bulunup bulunamayacağı, bu hususlarda başka gümrük müşavirlerine yetki verip veremeyeceği, vekâletnamenin hangi süre içerisinde geçerli olacağı hususları ayrıntılı olarak belirtilir.

III- TARAFLARIN VEKÂLET SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

A- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ BAKIMINDAN

Gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki vekâlet sözleşmesi kapsamında gümrük müşavirlerinin; sözleşme konusu işi sadakat ve özenle, vekâlet verenin iradesi ve talimatlarına uygun olarak bizzat yapmak, vekâleti süresince vakıf olduğu sıraları vekâleti sırasında ve sonrasında saklamak ile vekâlet işi sırasında alınanları vekâlet verene iade etmek yükümlülükleri bulunmaktadır. Gümrük müşavirlerinin sayılan bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri, duruma göre tazminat ödeme, ücret alacaklarının azaltılması, şartları oluşmuşsa cezai sorumluluklarının doğması ve azledilmelerine sebep olabilir. Eşya sahibinin gümrük müşavirine karşı dava edilebilir taleplerini, gümrük müşavirinin yerleşim yerinin bulunduğu veya taraflar arasındaki sözleşmenin ifa edileceği yerdeki Asliye Hukuk Mahkemesi'nde ileri sürmesi gerekmektedir.

1- İş Sadakat ve Özenle Yapma

Vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmek zorundadır. Zira vekâlet sözleşmesinin en önemli özelliklerinden biri, vekil ile vekâlet veren arasında yoğun bir güven ilişkisi bulunmasıdır⁹⁵.

Sadakat borcu, vekilin kendi menfaatlerini müvekkilinin menfaatlerine tabi kılarak müvekkilinin yararına davranışlarda bulunması ve müvekkilinin yararına olmayan

⁹⁵ Eraslan Özkaya (2013): **Vekâlet Sözleşmesi ve Kötüye Kullanılması**, 3. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.37; Tandoğan, s.406.

davranışlardan kaçınmasını ifade eder⁹⁶. Vekilin sadakat borcunun uygulanması, müvekkilini yeni bir tutum alacağını düşündüğü olay hakkında bilgilendirme, tavsiyede bulunma ve menfaat çatışmalarını derhal vekâlet verene haber verme sorumluluğunda görülür.

Özen, vekâletin ifası için zaruri dikkat, itina, fikri ve bedeni yetenek gibi vekilden istenen borçların tamamı olarak tanımlanabilir⁹⁷. Vekâlet sözleşmesinde vekilin özen borcunun konusu, edim sonucunun gerçekleşebilmesi için hayat tecrübelerine ve işlerin normal akışına göre gerekli davranışları yerine getirmek ve edim sonucunun gerçekleşmesini engelleyecek davranışlardan kaçınmaktır⁹⁸. Özen borcu, aslında vekilin müvekkilin irade ve talimatlarına uygun bizzat ifa, sır saklama, hesap verme ve iade borçlarının tamamına sirayet eden ve tüm bu borçların sözleşmeye uygun ifa edilmesini kapsayan bir yükümlülüktür⁹⁹. Vekilin, vekâlet konusu işi başarılı bir şekilde sonuçlandırmak değil, özenli bir şekilde belli bir yönde iş görmek zorunluluğu bulunmaktadır¹⁰⁰.

Vekil, sadakat ve özen borcunu yerine getirmez ve vekâlet verenin bir zararı oluşursa vekil, bu zararı karşılamak zorundadır. Müvekkilin zararı oluşmadıkça özen borcunun tek başına dava konusu edilememesi sebebiyle vekilin özen borcunun teknik anlamda bir borç değil yükümlülük olduğunu ortaya koyan görüş de mevcuttur¹⁰¹. Özen yükümlülüğüne aykırı davranılması, adli yargıda görülecek bir davada gümrük müşavirinin tazminat ödemesi ve eşya sahibinin gümrük müşavirini azletmesi şeklinde sonuç doğurabilir.

Vekilin işi gerçekleştirmesinde beklenen özenin ölçüsü, hem vekile duyulan güvene hem de vekâlet sözleşmesi kapsamındaki işe bağlıdır. Gümrük müşavirlerinin gerçekleştireceği işlerin niteliği, taraflar arasındaki vekâlet sözleşmesinin incelenmesi ile ortaya çıkar. Gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasında yazılı bir vekâlet sözleşmesi bulunmamtaysa gümrük müşaviri adına düzenlenen vekâletnamenin kapsamı

⁹⁶ Aral, s.406; Özkaya, s.493; Tandoğan, s.407; Zevkliler / Gökyayla, s.609.

⁹⁷ Başpınar, s.124.

⁹⁸ Aral, s.407.

⁹⁹ Başpınar, s.144 vd.

¹⁰⁰ Başpınar, s.137; Eren, s.97; Gökyayla, s.19; Özkaya, s.48; Tandoğan, s.410; Yavuz / Acar / Özen, s.627; Zevkliler ve Gökyayla, s. 592; Şaban Kayıhan / Mustafa Ünlütepe (2014): “Vekâlet Sözleşmesinin Kendine Özgü Sona Erme Sebepleri” **Fatih Sultan Mehmet İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi**, S.3, Bahar, s.175.

¹⁰¹ Başpınar, s. 57.

incelenerek gümrük müşavirinin kendisine vekâlet veren eşya sahibinin menfaatine uygun davranıp davranmadığı ve özen yükümlülüğünün ihlâl edilip edilmediği belirlenecektir¹⁰².

Vekilin işi gerçekleştirmedeki özeninin ölçüsü, vekâlet verenin vekilin kişiliği, mesleki bilgisi ve yeteneğine ilişkin duyduğu güven ile yakından ilişkilidir¹⁰³. TBK'nın 506/3. maddesine göre vekilin özen borcunun kapsamının belirlenmesinde, benzer alanda iş ve hizmetleri üstlenen basiretli bir vekilin göstermesi gereken davranış esas alınır.

Vekilin vekâlet görevini gerçekleştirebilmesi için belirli eğitimlerden geçmesi, yapılacak bir sınavda başarılı olması gibi şartlar öngörülmüş ise vekilin özen borcu farklı yorumlanır. Devletin, kişileri sınava tabi tutmak suretiyle izin belgesi, diploma, ruhsat ya da karne vererek işi yapmaya uygun görmesini özel hukuka yansıyan bir garanti olarak değerlendirmek gerekir¹⁰⁴. Gümrük müşaviri olabilmek için öncelikle hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, siyasal bilgiler ve endüstri mühendisliği fakültelerinden mezun olmak ve bir gümrük müşaviri yanında iki yıl çalışmak gerekmektedir. Ayrıca gümrük müşaviri olabilmek için Gümrük Müsteşarlığı

¹⁰² "...Davacı vekili, müvekkilinin Çin'den pantolon askısı ve elbise düğmesi ithal ettiğini, gümrük işlemlerinin yerine getirilmesi için davalı E. Ü.'nun temsilcisi olduğu davalı şirketle anlaştığını, davalı şirketin söz konusu malların gümrük beyannamesini verirken Ege İhracatçılar Birliği'nin belirlemiş olduğu fiyattan daha düşük bir bedeli beyan etmesi sonucunda müvekkiline, İzmir Gümrük Müdürlüğü'nün 20.4.2011 tarih ve 1911 Sayılı kararı ile, 1.117,12 TL idari para cezası, 20.4.2011 tarih ve 1912 Sayılı kararı ile 1.464,39 TL vergi cezası ve davalılarca elbise düğmelerinin gümrük kod numarasının yanlışlıkla kol düğmesi olarak girilmesi sonucu müvekkilinin ödemek zorunda kaldığı 4.500.00 TL vergi miktarı ile, gümrük işlerinin gecikmesinden dolayı müvekkilinin 238.32 TL demuraj ücreti ödemek zorunda kaldığını ileri sürerek, davalıların kusurlu eylemlerinden dolayı toplam 6.319,83 TL zarar bedelinin ödeme tarihi olan 21.4.2011 tarihinden itibaren işleyecek reeskont faiziyle davalılardan tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Kendisine asaleten, davalı şirketi temsilen davalı E. Ü., ... ithal edilen eşyalarla ilgili belgelerin hazırlanması, tanzim ve tahakkukunun kendi sorumluluklarına dahil olmadığını ... elbise düğmelerinin gümrük muayene memuru tarafından fiziki muayenesi yapılmak suretiyle kodlanarak vergi tahakkuk ettirilip tahsil edildiğini, davacının kod numarası olarak adlandırdığı gtip numarasının müvekkili tarafından doğru tatbik edildiğini ve gümrük idaresi tarafından onandığını, ayrıca demuraj ücretinin davacıyla faturayı tanzim eden kurum arasındaki anlaşmadan kaynaklandığından tarifesi ve diğer şartlarını kendilerince bilinemeyeceğini savunarak, davanın reddine karar verilmesini istemiştir.

Mahkemece, iddia, savunma ve benimsenen bilirkişi raporuna göre; davacının, ithal etmek istediği ürünler için Gümrük İdaresi'ne yanlış beyan verilmesinden ve ithal edilen eşyaların gümrük alanında beklemesi sebebiyle oluşan demuraj ücretinden davalının sorumluluğunun bulunmadığı gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir...

Öte yandan, taraflar arasında yazılı bir sözleşme olmadığı uyuşmazlık dışı olup, bu durumda uyuşmazlığın, gümrük müşavirliği hususunda davacının davalıya verdiği vekâletnamedeki yetkiler kapsamında çözülmesi gerekmektedir ... Bu durumda mahkemece, ... gümrük müşavirlik ilişkisi hususunda uzman bir başka bilirkişiden, dosya ve davalıya verilen vekaletnamenin kapsamı incelenerek ayrıntılı, gerekçeli, denetime elverişli ve davacının rapora itirazlarının da karşılar nitelikte rapor alınıp oluşacak uygun sonuç dairesinde bir karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ve yanılgılı gerekçeyle yazılı olduğu şekilde hüküm kurulması doğru olmamıştır..." Yargıtay, 23. HD., KT.24.2.2015, ES.2014/10948, KS.2015/1159 (kazanci.com.tr, ET: 01.10.2016).

¹⁰³ Zevkliler / Gökyayla , s. 591.

¹⁰⁴ Başpınar, s.284; Tandoğan, s.411; Yavuz / Acar / Özen, s. 627; Zevkliler / Gökyayla, s. 608.

tarafından düzenlenen sınavda başarılı olmak şarttır. Eğitim koşulu ve sınav şartı, gümrük müşavirinin müvekkili için meslek mensubunun gümrük işlemleri ve dış ticaret mevzuatı hakkındaki bilgisine dair bir güven oluşturmaktadır. Gümrük müşavirinin bu konularda eksik bilgisi bulunması ve bu sebeple eşya sahibini zarara uğratması, özen yükümlülüğüne aykırılık oluşturarak gümrük müşavirinin sorumluluğuna neden olabilir. Örneğin, gümrük müşavirinin gümrük beyannamesindeki bilgileri mesleğinin gerektirdiği özenle doldurmaması ve eşya sahibinin zarara uğraması durumunda gümrük müşavirinin sorumluluğu doğabilir¹⁰⁵. Beynamedeki bilgiler doldurulurken eşyaya ilişkin kap, ağırlık, adet gibi bilgilerin faturalar ile karşılaştırılmaması, eşya sahibi tarafından verilen belgelerin birbirleri ile uyumlu olup olmadığının kontrol edilmemesi, eşyaya ilişkin tereddüt bulunduğu hâlde küşat talebinde bulunulmaması veya eşyaya uygulanması talep edilen gümrük rejimi için gerekli izin ve belgelerin alınmaması gibi gümrük işlemlerinde uzmanlığı gerektiren hususlarda yaşanabilecek problemler gümrük müşaviri açısından özen yükümlülüğüne aykırılık oluşturabilir.

Vekâlet konusu işin bir serbest meslek olması hâlinde vekilin görevini ifa ederken çalışma alanında yaşanan gelişme ve yenilikleri takip etmek, vekilin özen sorumluluğu kapsamında kabul edilmektedir¹⁰⁶. Dolayısıyla gümrük müşavirlerinin dış ticaret alanında gümrük işlemlerine ilişkin bir gelişmeden haberdar olmaması ve müvekkilini zarara sokacak bir işlem gerçekleştirmesi hâlinde özen borcuna aykırılıktan söz edilebilir.

Eşya sahibi, gümrük müşavirine eşyanın türünü ve tarife pozisyonunu bildirdiği ve buna göre beyanname hazırlandığı ancak daha sonra eşyanın tarife pozisyonunun 474

¹⁰⁵ “...Mahkemece iddia, savunma, toplanılan deliller, benimsenen bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre, hatalı veri girişinde bulunduğu iddia sahibince ispat edilmesi gerektiği, beyanname fotokopisi üzerinde bilirkişi kurulunca yapılan incelemede gümrük müşavirinin hatalı bir beyanının bulunmadığı ancak, BİLGE Sistemi üzerinden yapılacak bir incelemede, gümrük müşavirinin hatalı bir veri girişi veya ÖTV istisnası veya muafiyeti beyan etmiş olup olmadığının tespit edilebileceği, ... davalıların söz konusu cezai durumda kusurlu ve dolayısıyla sorumlu olduklarına ilişkin bir tespit yapılamadığı gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Kararı, davacı vekili temyiz etmiştir. ... mahkemece yapılan yargılama sırasında iki ayrı bilirkişi raporu aldırılmış ve ikinci bilirkişi raporu hükme esas alınarak karar verilmiş ise de, raporlar arasında mübânenet bulunmasına rağmen çelişkinin giderilmesine yönelik ek veya yeni bir bilirkişi raporu alınmadığı gibi, gümrük sistemi üzerinde de herhangi bir incelemenin yapılmadığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, mahkemece gümrük sistemi üzerinde konusunda uzman bir bilirkişi aracılığıyla inceleme yaptırılarak, gerektiğinde dava konusu serbest dolaşıma giriş beyannamesinin aslı da getirilerek, raporlar arasındaki çelişki giderilerek, özellikle beyannamenin usulüne uygun verilip verilmediği, itirazın süresinde yapılıp yapılmadığı hususlarında 3. bir bilirkişi heyetinden rapor aldırılarak sonucuna göre bir karar vermek gerekirken, eksik inceleme ve değerlendirmeye dayalı yazılı şekilde hüküm tesisi doğru olmamış, BOZMAYI gerektirmiştir...” Yargıtay, 11.HD., KT. 7.10.2015, ES. 2015/9428, KS. 2015/10115 (kazancı.com, ET: 10.10.2016).

¹⁰⁶ Aral, s.410; Özkaya, s.496.

sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun hükümleri kapsamında değiştirilmesi nedeniyle gümrük idaresi tarafından vergi ve ek mali yükümlüklere ilişkin tahakkuk yapıldığında, doğan zarardan vekâlet sözleşmesi kapsamında hangi tarafın sorumlu olduğu tartışılabilir. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin konuya ilişkin 2015/9458 E.-2015/10283 K. sayılı ve 12.10.2015 tarihli kararında vekâlet verenin “uzun yıllardır ithalatını gerçekleştirdiği ürünün teknik özelliklerini bilmek ve bu konuda vekâlet ilişkisi içerisinde bulunduğu davacı gümrük müşavirliğini aydınlatarak ürünün doğru tarifede beyan edilmesini sağlayacak tüm bilgi ve belgeleri vermekle yükümlü olduğu” gerekçesi ile sorumluluğun eşya sahibinde olduğuna kanaat getirmiştir¹⁰⁷. Gümrük müşaviri ile eşya sahibi arasındaki vekâlet sözleşmesinde eşyanın tarife pozisyonunun eşya sahibi tarafından bildirileceği ve gümrük müşavirinin beyannameyi buna uygun olarak dolduracağı kararlaştırıldığında gümrük müşavirinin bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak taraflar arasındaki sözleşmede eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesinde sorumluluğun hangi tarafta olduğuna dair herhangi açık bir hüküm yoksa eşya sahibinin vekile duyduğu güvene ve işin niteliğine göre bu hususun değerlendirilmesi gerekir. Eşyanın niteliğine ilişkin bilgiler verildikten sonra eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi, gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyet alanına dâhil olan konulardan birisidir. Vekil olarak gümrük müşavirinin, eşyanın tarife pozisyonunda 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun hükümleri kapsamında yapılan değişiklikleri takip etmesi, özen borcunun bir parçasıdır. Bu eksiklik nedeniyle eşya sahibi bir zarara uğradığında gümrük müşavirinin bu zarardan sorumlu olması gerekir. Zira eşya sahibi, gümrük müşaviri ile olan vekâlet sözleşmesini gümrük müşavirinin mesleki bilgi ve tecrübesine güvenerek yapmaktadır.

Vekil, görevini gereken dikkat ve özen ile gerçekleştirmemiş ve vekâleti sadakatle ifa etmemiş ise vekâlet verenin vekili azli, haklı bir azildir¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Yargıtay, 11.HD., KT.12.10.2015, ES. 2015/9458, KS.2015/10283 (kazancı.com.tr, ET: 20.01.2017).

¹⁰⁸ “... vekilin BK.nun 390 maddesine göre müvekkiline karşı vekaleti sadakat ve özen ile ifa etmekte yükümlüdür. Vekil-vekil eden arasında bulunan vekâlet sözleşmesinin temel dayanağı güven ve saygı ilişkisidir. Güven sarsıcı harekette bulunulması sonucu ilişkinin sarsılması, buna da davacı tarafın tutum ve davranışının yol açması halinde azil haklıdır Vekil sadakat borcu gereği olarak müvekkilinin yararına olacak davranışlarda bulunmak, ona zarar verecek davranışlardan kaçınmak zorunluluğundadır. Şayet vekillik görevini yerine getirirken gerekli özen ve dikkati göstermemiş sadakatle vekâleti ifa etmemiş ise vekil edenin vekilini azli haklıdır...” Yargıtay, 13.HD., KT. 27.5.2014, ES. 2013/29642, KS.2014/16539 (kazancı.com.tr, ET: 21.12.2016).

2- Müvekkilinin İradesi ve Talimatlarına Uygun Davranma

Vekil, vekâlet verenin yararına iş gördüğünden veya işlem yaptığından vekâlet verenin irade ve talimatlarına uygun hareket etmesi gerekmektedir¹⁰⁹. Müvekkilin iradesi, sözleşme muhtevası ve sözleşmeden sonra verilen talimatlar ile ortaya çıkar. Talimat, vekâlet verenin sözleşme kurulduktan sonra vekile işin nasıl yapılacağını bildiren tek taraflı ve varması gereken bir irade açıklamasıdır¹¹⁰. Talimatlar, sözleşmede yer almayan hususlarda vekilin ne yönde hareket edeceğini belirleyerek vekilin hareketlerinin icrasını somutlaştırmaya yarar¹¹¹.

Vekilin yükümlülüğü, vekâlet verenin açık talimatlarına uymaktır. Talimattan ayrılma, iki istisnai durumda vekilin sorumluluğuna neden olmaz. Bunlardan ilki, vekilin yapılacak işler için müvekkilinden izin almaya imkânı olmayan hâllerdir. Bu hâllerde vekil, müvekkilinin bilseydi izin vereceğinin düşünülebileceği ve müvekkilinin lehine olan işlemler için önceden verilmiş talimatlara aykırı hareket edebilir. İkinci olarak, hukuka ve ahlaka aykırı talimatlar da yerine getirilmez. Hukuka uygun olan bir sonucun elde edilmesi için hukuka aykırı bir talimatın verilmesi hâlinde, vekilin bu talimata uymaması sorumluluk doğurmayacağı gibi uyması hâlinde vekil, bu sebeple yaptığı masrafları da vekâlet verenden isteyemez¹¹². Ayrıca vekil, sadakat borcu gereği talimatın hukuka aykırı olduğu hususunda müvekkilinin dikkatini çekmelidir¹¹³. Söz gelimi gümrükte çalışan bir memura rüşvet verilmesi, gümrük idaresine gerçeğe aykırı bilgi veya belge verilmesi gibi talimatlar, hukuka aykırı olduklarından bu talimatlar takip edilemez. Hukuka aykırı bu talimata uyulması halinde ise yapılan masrafın örneğin rüşvet olarak verilen meblağın, masraf olarak vekâlet verenden geri istenmesi mümkün değildir.

TBK'nın 505. maddesinin 2. fıkrasına göre vekil, geçerli olan bir sebep bulunmadıkça talimattan ayrılırsa, bundan doğan zararı karşılamadıkça işi görmüş olsa bile, vekâlet borcunu ifa etmiş olmaz. Vekilin talimattan ayrılması ve bundan bir zarar doğması durumunda vekil, sözleşmeden doğan borcunu ifa etmemiş sayılır.

Vekâlet veren, vekâletin konusu hakkında vekil kadar bilgi sahibi olamayabilir. Bu hâlde vekilin işi nasıl yapacağı talimatlardan değil; özen ve sadakat yükümlülüğünden yola

¹⁰⁹ Özkaya, s.446.

¹¹⁰ Özkaya, s.447; Tandoğan, s.436; Yavuz / Acar / Özen, s.630.

¹¹¹ Aral, s.414; Zevkliler / Gökyayla, s.611.

¹¹² Tandoğan, s.449; Zevkliler / Gökyayla, s.613.

¹¹³ Aral, s.414; Özkaya, s.449; Tandoğan, s.444.

çıkılarak belirlenecektir¹¹⁴. Gümrük müşavirinin tereddüte düştüğü durumlarda eşya sahibinin iradesini yazılı olarak ortaya koyarak kendisine bildirmesini istemesi, gümrük müşavirini talimatlara aykırı davranmaktan doğacak sorumluluktan kurtarır. Gümrük müşavirine gümrük işlemlerinin hızlı gerçekleşmesi nedeniyle yazılı talimat gönderilmesi her zaman mümkün olmamakla birlikte sözlü verilen talimatların ispat güçlüğüne neden olduğu göz önünde bulundurularak gerektiğinde eşya sahibine yazılı talimat gönderilmesi hususunun gümrük müşaviri tarafından talep edilmesi gerekir.

3- Sır Saklama

Vekilin sır saklama yükümlülüğü, kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Vekâlet sözleşmesinin karşılıklı sadakat ve güven ilişkisi üzerine kurulmuş olmasının bir sonucu olarak vekilin, sır saklama yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilmektedir¹¹⁵.

Gizli tutulmasında vekâlet verenin menfaati olan ve açıklanmasında bir zarar tehlikesi bulunan ya da diğer kimselerin kınamasını doğuracak olan bilgilerin vekil tarafından vekâlet sözleşmesi gereği saklı tutulması gerekir¹¹⁶. Müvekkilin sırrın açıklanması hususunda rızası, vekâletin konusunun gerçekleşebilmesi için sırrı açıklanmasında zorunluluk bulunması ve bilgilerin kanunen yetkili makamlar tarafından istenmesi hâllerinde vekilin sırları açıklaması mümkündür¹¹⁷.

Sırların açıklanmasına ilişkin rıza, sözleşme ile veya sonradan verilebilir. Bazı durumlarda müvekkilin açık rızası olmasa bile vekâlet işinin gerçekleşmesi, müvekkile ait bazı bilgilerin açıklanmasını zorunlu kılar. Nasıl ki bir avukatın müvekkilin haklarını savunabilmesi, uyuşmazlık konusu olan olaya ilişkin çeşitli bilgilerin açıklanmasını zorunlu kılıyorsa gümrük müşavirlerinin de müvekkiline ait eşyaları bir gümrük rejimine tabi tutmak için eşyaya ve müvekkiline ait bazı bilgileri gümrük idarelerine açıklamaları zorunlu olabilir.

Yine bilgilerin kanunen yetkili makamlar tarafından istenmesi hallerinde vekilin sırları açıklaması mümkündür. Gümrük Kanunu'nun 11. maddesine göre gümrük

¹¹⁴ Tandoğan, s.438.

¹¹⁵ Erzan Erzurumluoğlu (2013): **Sözleşmeler Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Yenilenmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, s.185; Tandoğan, s.450; Yavuz / Acar / Özen, s.634; Özkaya, s.497; Zevkliler / Gökyayla, s. 592.

¹¹⁶ Yavuz / Acar / Özen, s.634

¹¹⁷ Tandoğan, s.454; Zevkliler / Gökyayla, s. 592.

işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, Gümrük Müsteşarlığının veya gümrük idarelerinin talebi üzerine gümrük işlemleri ile sınırlı olmak kaydıyla belirlenen süreler içinde, gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdürler. Bu hüküm gereği gümrük müşavirleri, gümrük idaresi tarafından istenen bilgi ve belgeleri gümrük idaresi ile paylaşma yükümlülüğü altındadırlar. Bu hükümden ayrı olarak gümrük müşavirlerinden hangi kişiler tarafından ne tür bilgi ve belgelerin istenebileceği hususları özel olarak düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 230. maddesinde gümrük müşavirlerinin bazı belgeleri, gümrük idaresi çalışanlarına göstermeye, belgelerin incelenmesi ve denetlenmesine izin vermeye ve yazılı istek olduğunda bunları ibraz etmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Bu maddeye göre; gümrük müşavirlerinin gerektiğinde denetim ve incelenmesine izin vermeye veya yazılı istek hâlinde ibraz etmeye mecbur oldukları belgeler; gümrük müşavirlerinin kanunlara göre tutmaya mecbur oldukları ticari veya kanuni defterleri, vekâletnameleri, sözleşmeleri, işlerine dair yazdıkları ve aldıkları mektup, faks, telgraf ve benzeri belgeler ile düzenledikleri fatura, makbuz ve masraflarına ilişkin belgelerin asılları ve örnekleridir. Gümrük müşavirleri bu belgeleri özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla beş yıl muhafaza etmek zorundadırlar. Bu belgelerin gösterileceği, inceleme ve denetlenmelerine izin verilecek ve yazılı talepleri hâlinde ibraz edileceği görevliler; gümrük müfettişi, gümrük müfettiş yardımcısı, kontrolör, stajyer kontrolör ve yetkili gümrük amir ve memurlarıdır. Bu hüküm ile gümrük müşavirlerinin mesleklerine ilişkin bilgi ve belgeleri hangi durumlarda hangi gümrük idaresi çalışanları ile paylaşacakları belirlenmiştir.

Gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetleri çerçevesinde elde ettikleri bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmalarına engel olacak bir düzenlemeye gümrük mevzuatında yer verilmemiştir. Meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezalarını düzenleyen hükümler arasında “mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında disiplin cezası uygulanacağı” düzenlenmiştir. Bu genel ifadeler ile görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerden, sır saklama yükümlülüğünün ihlalinin anlaşılıp anlaşılamayacağı tartışmaya açıktır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesinde yer alan; “Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar” şeklindeki

gibi bir hükmün, gümrük müşavirlerinin mesleki kurallarının düzenlendiği kısımda yer alması ve bu tür fiillerin disiplin sorumluluğunu gerektirdiğine ilişkin düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Nitekim Gümrük Yönetmeliği'nin 30/3. maddesinde, gümrük işlerinin denetiminde görevli olan memurlara görevleri gereği vakıf oldukları sırları açıklamama yükümlülüğü yüklenmiş ancak böyle bir sorumluluk gümrük müşavirleri açısından düzenlenmemiştir.

Bir sır, meslek ya da sanatı gereği vakıf olan kişilerin sır saklama yükümlülüğü, hukuki sorumluluk yanında cezai sorumluluğu da gerektirebilir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde; sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişinin, şikâyet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu, şikâyete bağlı bir suçtur. Gümrük müşavirleri, müvekkillerinin ticari sırlarına meslekleri icabı vakıf olduklarından bu sırların yetkili olmayan kişiler ile paylaşılması suç oluşturur. Bunun sebebi, bazı meslek mensuplarına yapacakları işler ile öğrenecekleri sırları saklayacakları hususunda güven duyulmasında kamu yararı bulunmasıdır¹¹⁸.

Eşya sahibinin sırların açıklanmasında rızası yok ve sırların açıklanması kanuni bir zorunluluktan da ileri gelmiyor ise gümrük müşavirinin sırları açıklaması, sözleşmeye aykırılık veya haksız fiil olarak değerlendirilebilir. Vekil, sır saklama yükümlülüğünü müvekkiline zarar verecek şekilde ihlal ederse TBK'nın 505. maddesinin 2. fıkrası uyarınca sözleşmeden doğan tazminat sorumluluğu oluşur. İstisnai düzenlemeler ile belirlenen hâller dışında vekilin, vekâleti sırasında öğrendiği bilgileri açıklaması ve müvekkilinin bundan bir zararı doğması hâlinde vekil, doğan zarardan sorumlu olur. Eğer vekilin yaptığı davranış, yukarıda belirtildiği şekilde suç da teşkil ediyorsa vekilin haksız fiilden sorumluluğu ortaya çıkabilir. Hatta sırların ifşası, müvekkilin kişilik haklarını zedeliyorsa bu hâlde Medeni Kanun'un 25. maddesine dayanarak tazminat talep edilebilir ve koşullar oluşmuşsa vekilin, manevi tazminat sorumluluğu da doğabilir¹¹⁹.

¹¹⁸ Tandoğan, s.451.

¹¹⁹ Özkaya, s.501; Tandoğan, s.456.

4- İŖi Bizzat Yapma

Vekil, vekâlet borcunu bizzat ifa etmekle yükümlüdür. Bu, vekâlet sözleşmesindeki güven ilişkisi gereğidir. Ancak kanuni düzenlemeler ile vekilin işi bizzat yapması hususunda istisna getirilmesi, taraflar arasındaki sözleşmede veya sonradan müvekkilin işin bizzat yapılmamasına rıza göstermesi veya örf ve âdetin işin başkası tarafından yapılmasını mümkün kılması hallerinde vekilin işi başkasına yaptırması mümkün hâle gelir. Ayrıca vekil, tek başına yapamayacağı veya işin asıl kısmını oluşturmayan tali nitelikli işlerde yardımcı kullanabilir¹²⁰.

Günümüzde, vekâlet sözleşmesinin tarafları arasındaki güven ilişkisinin kapsamı genişleyerek vekâlet verenin duyduğu güven, bir büroya veya bir kuruma yönelmektedir¹²¹. Gümrük müşavirleri, mesleki faaliyetlerini tek başına çalışarak gerçekleştirebilirler. Bununla birlikte birden fazla gümrük müşavirinin bir arada çalışması veya gümrük müşavirlerinin çalışırken yanlarında yardımcı bulundurması ya da gümrük müşavirlerinin ortağı oldukları bir özel hukuk tüzel kişiliği çatısı altında faaliyetlerin yürütülmesi de mümkündür. Birden fazla gümrük müşavirinin çalıştığı bürodaki bir gümrük müşaviri ile vekâlet sözleşmesi yapıldığında; gerektiğinde başka bir gümrük müşavirine tevkil yetkisi verilebileceği veya bazı tali nitelikli işler için gümrük müşavirinin yanında çalışan gümrük müşavir yardımcılara yetki verilebileceği taraflar arasında kararlaştırılabilir. Yine gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği olarak yürütülmesi hâlinde ortakların birbirlerine ve tüzel kişilik çatısı altında sigortalı olarak çalışan gümrük müşavirlerine işlerin yürütülmesi için yetki verebileceği taraflar arasında kararlaştırılabilir. Taraflar arasındaki sözleşmede gümrük müşavirinin işleri tek başına yapacağı ve başka bir gümrük müşavirine yetki veremeyeceği de açıkça düzenlenmiş olabilir. Bu durumda işlerin gümrük müşaviri tarafından bizzat yapılması gerekecektir.

Gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki vekâlet sözleşmesinde gümrük müşavirinin başkasını yetkilendirebileceğine veya yetkilendiremeyeceğine ilişkin hüküm olmadığı ancak gümrük müşavirinin işi tek başına yapamayacağı veya örf ve adet gereği başkasına vekâlet verilebileceği durumlarda, gümrük müşavirinin başka birine yetki vermesi hâlinde işi bizzat yapma borcuna aykırı davranıldığı söylenemez. Ancak unutmamak gerekir ki; vekâlet edilen işin yapılması, ruhsata ya da izin belgesine bağlıysa

¹²⁰ Aral, s.410; Yavuz / Acar / Özen, s.628.

¹²¹ Özkaya, s.489; Tandoğan, s.458; Zevkliler / Gökyayla, s.613; Gökyayla, s.26.

işin bırakılacağı diğer vekâlet edenlerin de bu ruhsat ya da izin belgesine sahip olması gerekmektedir¹²². Gümrük müşavirliği, ancak geçerli bir gümrük müşavirliği izin belgesine bağlı olarak yapılabildiğinden vekâlet sözleşmesi kapsamındaki işleri gerçekleştirmek üzere yetki verilecek olan kimsenin de geçerli bir gümrük müşavirliği izin belgesine sahip olması gerekir. Eğer gümrük müşaviri tarafından gümrük müşavir yardımcısına yetki verilecekse gümrük müşavir yardımcısının Gümrük Kanunu çerçevesinde yapabileceği işler göz önünde bulundurulmalıdır. Gümrük müşavir yardımcısına beyanname imzalama, fatura düzenleme veya yapılan tebligatları ihracat ya da ithalat yapmak isteyen kişi adına kabul etmesine ilişkin hususlarda yetki verilmesi mümkün değildir.

Vekil, başkasına vekâlet vermeye yetkili ise sadece seçmede ve talimat vermede gerekli özeni göstermekle yükümlüdür. Bu durumda vekilin işi başkasına yaptırmadaki sorumluluğu sadece talimatlar ve vekâlet verilen kişiyi seçme olmak üzere iki hususa hasredilerek sınırlandırılmıştır¹²³. Vekâlet veren, her iki durumda da vekilin kendi yerine koyduğu kişiye karşı sahip olduğu hakları, doğrudan doğruya o kişiye karşı ileri sürebilir.

Gümrük müşavirinin işi başkasına tevkil etmesinin mümkün olduğu durumlar dışında işi başkasına yaptırması ve bu kişilerin davranışlarının bir zarar oluşturması hâlinde, vekâlet sözleşmesinin tarafı olan gümrük müşavirinin zarardan kusuru olmaksızın sorumlu olması gündeme gelecektir. Zira vekilin başkasına vekâlet vermesi, sözleşmenin ihlali sayılır ve bu durumda tevkil edilenin her türlü fiilinden başta vekâlet veren ile arasında sözleşme kurulan vekil, kusuru olmasa dahi sorumlu olur¹²⁴. Bu sorumluluğun kaynağı, vekâlet sözleşmesinin mahiyetinden kaynaklanan işin bizzat yapılması borcuna aykırılıktır. Bu hâllerde sorumluluk belirlenirken vekâlet sözleşmesinin tarafı olan vekilin dikkat ve özen yükümlülüğü dikkate alınacaktır¹²⁵. Vekil olan gümrük müşavirinin yerini alan gümrük müşavirinden beklenen özen yükümlülüğü, asıl vekâlet verilen gümrük müşavirinin mesleki bilgi ve tecrübesine göre belirlenecektir. Vekil, yetkisi dışına çıkarak işi başkasına gördürdüğünde, onun fiilinden kendisi yapmış gibi sorumludur.

¹²² Özkaya, s.489; Tandoğan, s.458.

¹²³ Yavuz / Acar / Özen, s.630.

¹²⁴ Aral, s.412; Tandoğan, s.465; Zevkliler / Gökyayla, s.616.

¹²⁵ Başpınar, s.196.

5- Hesap Verme ve Vekâlet İşi Kapsamında Alınanları İade Etme

Vekil, vekâlet verenin istemi üzerine yürüttüğü işin hesabını vermek ve vekâletle ilişkili olarak aldıklarını vekâlet verene geri vermekle yükümlüdür. Vekâlet veren talep etmese dahi vekilin, bilgi verme borcunu yerine getirmesi gerekir¹²⁶.

Bilgi verme de hesap verme borcu kapsamındadır. Hesap verme, vekilin vekâlet görevini yerine getirmek için vekâlet verenden aldığı masraf, avans, ücret ve üçüncü kişilerden aldığı değerlerin ve tahsil ettiği alacak ve tazminatların hesabını vekil edene vermesini ifade etmektedir¹²⁷.

Vekilin yaptığı işi belgelendirecek her türlü makbuz, fatura, rapor veya sair belgeyi saklaması ve gerektiğinde bunları vekâlet verene sunması gerekmektedir. Maddi eylemlere ilişkin vekâlette de hukuki işlemlere ilişkin vekâlette olduğu gibi vekilin vekâletin konusu ile ilgili olan tüm belge ve raporları vekâlet verene vermesi gerekmektedir¹²⁸. Bu belge ve bilgilerin vekâlet verene ibrazı, sadece vekâlet verenden alınan para ve sair değerler için değil, vekilin vekâlet sözleşmesi nedeniyle yaptığı masrafları geri alması açısından da zorunludur. Vekilin masrafları geri alabilmesi için masrafın vekâletin gereği gibi yapıldığını ortaya koyması şart olarak görülmüştür¹²⁹. Bunun sağlanması için de vekilin hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekmektedir.

Hesap vermenin tarafların her ikisinin de sonradan birbirlerine karşı ileri sürebilecekleri tazminat sorumluluğuna delil olma niteliği taşıması yanında, sözleşme sonunda iade edilmesi gerekenlerin açıklıkla tespiti ve aradaki güven ilişkisinin pekişmesi gibi sonuçları bulunmaktadır¹³⁰.

Hesap verme sonucu kendisine intikal eden fatura, hesap özeti ya da cetvellerinin doğruluğunu açıkça ya da bunlara süresinde itiraz etmeyerek zımnen kabul eden vekâlet veren için artık bu hesaplarda gereken borçları yerine getirme zorunluluğu bulunur. Hesaplara itiraz etmek isteyen vekâlet verenin tazminat davası açması mümkündür.

¹²⁶ Aral, s.415.

¹²⁷ Özkaya, s.659.

¹²⁸ Özkaya, s.664.

¹²⁹ Reyhani Yüksel (2013): “Vekâlet Sözleşmesinde Vekâlet Vereninin (Müvekkilin) Borçları” **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S.134, Aralık, s.23.

¹³⁰ Özkaya, s. 660; Tandoğan, s.481.

Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmezse vekâlet verenin, vekilin bu yapma borcunu yerine getirmesini sağlamak üzere mahkeme ilamı alması ve borcun yerine getirilmesinin sağlanması gerekmektedir. Genellikle müvekkil, sadece hesap verme borcunun yerine getirilmesi için değil, aynı zamanda vekâlet sözleşmesi dahilinde vekilin elinde olan para ve sair değerlerin kendisine geri verilmesi için dava açmaktadır¹³¹. Ancak hesap verme borcu, asıl borçtan bağımsız yan bir edim olarak değerlendirilmekte ve bu borcun tek başına dava konusu olabileceği düşünülmektedir¹³².

İster doğrudan isterse dolaylı temsil olsun vekil, müvekkili hesabına hareket eder. Kendi adına yaptığı dolaylı temsilde dahi, işlemin ekonomik sonuçlarının temsil edilen üzerinde doğması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla temsil yetkisi ile elde edilen tüm değerler temsil edilene geri verilmelidir.

Vekil, vekâletle ilişkili olarak ifası dolayısıyla almış olduklarını müvekkile geri vermekle yükümlüdür. Vekilin aldıklarını geri verme borcunun kapsamına, vekâleti yerine getirirken elde ettiği tüm para, mal, kıymetli evrak ve sair değerler girmektedir¹³³. Vekilin, aldığı avans ile yaptığı masraflar arasında vekâlet verene geri vermekle yükümlü olduğu bir fark çıkarsa bununla birlikte vekâleti ifa borcunun sona ermesinden itibaren temerrüt faizi ödemesi gerekecektir¹³⁴. Vekil, vekâletin icrası için müvekkilden aldığı belgeleri ve işin görülmesi sırasında üçüncü kişilerden aldığı veya kendi hazırladığı belgeleri de müvekkiline teslim etmek zorundadır¹³⁵. Vekilin aldıklarını geri verme borcunda zamanaşımı, vekâlet sözleşmesi sürdükçe işlemeyecek, geri verme borcu için muacceliyet, vekilin hesap vermesi veya sözleşme ilişkisinin bitmesi ile başlayacaktır¹³⁶.

Gümrük müşavirlerinin vekâlet sözleşmesi kapsamında işlemleri gerçekleştirirken; nakliyecilerle görüşülmesi, muayene yaptırılması, ön izinlerin alınması, muafiyet uygulamaları için gereken belgelerin temin edilmesi, teminatın yatırılması, faturaların kontrol edilmesi, beyannamenin imzalanması, katma değer vergisi ilavesi alınması gibi gümrükleme sürecinde gerçekleştirilen her türlü iş ve işlemler hakkında eşya sahiplerini bilgilendirmeleri gerekmektedir. Bu sürecin olabildiğince belgelendirilmesi, gümrük müşavirinin hesap verme sorumluluğunu daha iyi yerine getirmesini sağlar.

¹³¹ Tandoğan, s.485.

¹³² Zevkliler / Gökyayla, s.617.

¹³³ Özkaya, s.663.

¹³⁴ Erkan, s.458.

¹³⁵ Tandoğan, s.493; Özkaya, s.663.

¹³⁶ Yargıtay, 13.HD., ES. 2015/8605, KS. 2016/11963, KT. 2.5.2016 (kazancı.com.tr, ET: 10.09.2017).

Gümrük müşavirleri; eşya sahibi tarafından kendisine verilen müşavirlik, proje, belge alımı, nakliye, depolama, gümrük işleri veya sigorta işlemleri için gerekli bilgi ve dokümanları işin ve saklanmasına ilişkin sorumluluk süresinin bitiminde iade etmelidir. Ayrıca vekâlet işi kapsamında ihracatta katma değer vergisi iadesinin nakden alınması hâlinde bedelin, mahsuben alınması hâlinde ilgili belgelerin veya gümrük rejimlerinin uygulanması için yatırılan teminatın çözdürülmesi durumunda bu bedelin eşya sahiplerine teslim edilmesi gerekir.

B- EŞYA SAHİPLERİ BAKIMINDAN

Vekilin bu borçları karşısında vekâlet verenin borçları, sözleşme veya teamül varsa ücret ödeme, vekilin yaptığı gider ve avansları ödeme, onu kendi adına vekâlet veren hesabına girdiği borçlardan kurtarma ve vekilin vekâlet dolayısıyla uğradığı zararlarını tazmin etmedir. Gümrük müşavirleri, eşya sahiplerinin bu yükümlülükleri yerine getirmediği durumlarda dava edilebilir bir talep varsa eşya sahiplerinin yerleşim yerinin bulunduğu veya taraflar arasındaki sözleşmenin ifa edileceği yerdeki Asliye Hukuk Mahkemesi'nde dava açarak taleplerini ileri sürebilirler.

Ayrıca taraflar arasında karşılıklı güven sağlanması için vekâlet veren, vekiline her zaman doğru ve eksiksiz bilgi vermelidir¹³⁷. Gümrük idare ve makamlar tarafından talep edilip de bu makamlara ibraz edilmesi zorunlu olan sözleşme konusu iş ile işlemlerin vekâleten ve temsilen yapılabilmesi için eşya sahipleri tarafından gümrük müşavirine verilen her türlü kayıt, belge, bilgi, evrak ve dokümanın (fatura-menşe belgesi, teşvik belgesi, çeki listesi, kıymeti etkileyen lisans sözleşmeleri, EUR, ATR, kota, ön müsaade, geçici kabul belgesi gibi dış ticaretle ilgili her türlü belge) geçerli ve gerçeğe uygun olması gerekmektedir.

1- Ücret Ödeme

Roma hukukunda ortaya çıkmış olan vekâlet sözleşmesinin özelliği ücretsiz olmasıydı¹³⁸. Halen bazı hukuk sistemlerinde ücret, vekâlet sözleşmesinin kanuni ve zorunlu bir unsuru değildir¹³⁹. Ancak vekâlet sözleşmesi günümüzde genellikle vekilin bir

¹³⁷ Zevkliler / Gökyayla, s.591.

¹³⁸ Tahiroğlu, s.241.

¹³⁹ Özkaya, s.33; Tandoğan, s.364; Yavuz / Acar / Özen, s.603; Zevkliler / Gökyayla, s.597.

işî görmesi ve vekâlet edilenin buna karşılık vekile bir ücret ödemesi şeklinde gerçekleştirilir¹⁴⁰.

TBK'nın 502. maddesi ile vekâlet sözleşmesinde yer alması veya vekile ücret ödenmesine ilişkin teamül bulunması durumlarında vekil, ücrete hak kazanır. Vekilin sözleşmeye veya teamüle göre hak kazanacağı ücret alacağı için kural olarak geçerli bir vekâlet sözleşmesinin bulunması ve vekâlet sözleşmesi konusunun gereği gibi yerine getirilmiş olması gerekmektedir¹⁴¹. İşin vekilin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması hâlinde vekilin, yaptığı işle orantılı olarak hakkaniyete uygun bir ücrete hak kazanacağı kabul edilir¹⁴². Vekil, öncelikle kendi edimini yerine getirmek zorunda olduğundan ücret avansı ancak taraflar arasındaki vekâlet sözleşmesinde kararlaştırılmışsa ödenir¹⁴³.

Ücretin miktarı, taraflar arasındaki sözleşme ile belirlenebilir. Vekilin bir serbest meslek erbabı olarak vekâlet konusu işi yürütmesi hâlinde sözleşmede yer alması da vekilin ücrete hak kazanacağı teamülden kabul edilir. Bu durumda hâkim, yapılan işin ekonomik önemi, gereken uzmanlık derecesi, benzer işlerde verilmesi gereken ücret gibi hususları göz önünde tutarak bir ücret tayin eder¹⁴⁴. Vekâlet sözleşmesi kapsamındaki işi bir serbest meslek erbabı olarak yürüten gümrük müşavirleri, eşya sahipleri ile ücret hususunda anlaşmış olmaları dahi yaptıkları iş gereği ücrete hak kazanırlar. Bu ücretin tayininde hâkim, işin ekonomik önemi, gereken uzmanlık derecesi, benzer işlerde verilmesi gereken ücret dışında gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetlerini yürütürken uymak zorunda oldukları asgari ücret tarifelerini de dikkate almak durumundadır. Tespit edilecek ücret, gümrük müşavirliği asgari ücret tarifesinden az olmayacak ancak işin ekonomik önemi, gösterilen emek vs. dikkate alınarak asgari ücret tarifesinin üzerinde tayin edilebilecektir.

Vekâlet sözleşmesi ücretsiz de olabilir¹⁴⁵. Ancak vekâlet sözleşmesinin ücretsiz olarak yapılması, bazı meslek mensupları açısından kanuni düzenlemeler ile

¹⁴⁰ Başpınar, s. 79; Özkaya, s.51; Tandoğan, s.365; Yüksel, s.8.

¹⁴¹ Tandoğan, s.575.

¹⁴² Tandoğan, s.576.

¹⁴³ Gümüş, Borçlar Özel, s.172.

¹⁴⁴ Özkaya, s.52; Tandoğan, 367; Yavuz / Acar / Özen, s.608.

¹⁴⁵ Aral, s.394.

sınırlandırılmıştır¹⁴⁶. Gümrük müşavirlerinin belli bir ücret altında iş kabul etmeleri, mümkün değildir. Gümrük Kanunu'nun geçici 6/10. maddesine göre gümrük müşavir derneklerince, gümrük müşavirlerinin yapacakları iş ve işlemler karşılığı alacakları asgari ücretleri gösteren ve takvim yılı bazında belirlenen asgari ücret tarifesi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından uygun görülerek onaylanmak suretiyle uygulamaya konulur.

30.12.2015 tarihli ve 29578 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Müşavirliği ve Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğ'in 5. maddesine göre; gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki sözleşmede bu tarifede belirlenen ücretlerden daha yüksek bir ücretin kararlaştırılması mümkün iken daha düşük bir ücretin kararlaştırılması mümkün değildir. Ancak yine bu tarifede belirlenen işlemlerin ihracata ilişkin olması, eşya sahiplerinin onaylanmış kişi statü belgesi, yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası, onaylanmış ihracatçı yetkisine sahip olması, bir takvim yılında belli bir sayıda gümrük beyannamesini açacak şekilde gümrük işlemi yapılması ve belli tutarda ücretin üstünde işin yapılması gibi hâllerde asgari ücret tarifesi üzerinden bazı oranlarda indirim yapılabileceği düzenlenmiştir. Asgari ücret tarifesinde belirlenen tutarlara katma değer vergisi de eklenir. Asgari Ücret Tarifesi altında gümrük müşavirliği hizmeti veren gümrük müşavirleri hakkında, disiplin cezası hükümleri saklı kalmak kaydıyla, her beyanname itibarıyla işlemi yapan gümrük müşavirine ve yükümlülere ayrı ayrı olmak üzere Gümrük Kanununun 241. maddesinin birinci fıkrası uygulanır. Gümrük Müşavirleri Dernekleri, Asgari Ücret Tarifesine uyulması ve bu Asgari Ücret Tarifesi altında iş kabul edenler hakkında yasal işlem yapılması hususlarında her türlü tedbiri almak ve ilgililer hakkında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bildirimde bulunmakla yükümlüdür. Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinde; ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, Gümrük Kanunu'nda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla 1.1.2017 tarihinden itibaren 92 TL usulsüzlük cezası uygulanır. Usulsüzlük cezasının bedeli her yıl güncellenir. Bu cezanın caydırıcılığı tartışılır olmakla birlikte gümrük müşavirlerinin asgari ücret tarifesi altında iş

¹⁴⁶ Örneğin, avukatlık hizmeti bir vekâlet sözleşmesine istinaden ücret karşılığı yapılmaktadır. Hizmetin ücret alınmadan verilmesi, diğer meslek mensupları aleyhine haksız rekabet oluşturacağı düşüncesiyle sınırlandırılmıştır.1136 sayılı Avukatlık Kanunu m.164/4 gereğince ücretsiz dava alınması hâlinde durum baro yönetim kuruluna bildirilir. "Avukatlık Kanunu, hukuki yardımın mutlak ücret karşılığı olacağını düzenlediğinden ve istisna olarak ücretsiz hukuki yardıma izin verdiğinden ücretsiz dava alma yasağı vardır ve aksi davranış, yasal düzenlemeler yanında haksız rekabet ve reklam yasağı kurallarının da ihlalidir" (Türkiye Barolar Birliği Disiplin Kurulu Kararı, E.S. 2013/639, K.S. 2014/45, K.T. 24.01.2014)

kabul etmeleri, mesleki kurallara aykırı davranmak sonucu doğuracağından haklarında disiplin cezası da uygulanabilir.

2- Vekil Tarafından Yapılan Giderleri ve Verilen Avansları Ödeme ile Borçtan Kurtarma

Vekâlet veren, vekâletin gereği gibi ifası için vekilin yaptığı giderleri ve verdiği avansları faiziyle birlikte ödemek ile vekili yüklediği borçlardan kurtarmakla yükümlüdür.

Vekilin gider yapması, vekâletin ifası için isteyerek kendi iradesiyle kendine ait mal varlık değerlerinden fedakârlıkta bulunması, harcamalar gerçekleştirmesidir¹⁴⁷. Vekilin yaptığı yolculuk masrafları, posta, harç, yargılama masrafları, akreditif masrafları müvekkilin ödemesi gereken giderlerdir¹⁴⁸. Vekâlet veren, yüklediği borçlardan vekili kurtarmakla yükümlüdür. Örneğin gümrük müşavirinin gümrük işlemine konu olan eşyanın taşınması için nakliyecisi ile anlaşması durumunda doğan ücret ödeme borcundan eşya sahibi tarafından kurtarılması gerekmektedir. Borç, vekilin ifası ile ortadan kalkmışsa vekâlet verenin borçtan kurtarma yükümlülüğü, masrafların ödenmesi yükümlülüğüne dönüşür¹⁴⁹.

Gümrük müşavirleri, eşya sahipleri hesabına gerçekleştirdikleri gümrük işlemlerine ilişkin tüm belgeler karşılığı ödenen ücretleri, vergileri, yol masraflarını, eşyanın depolanması ile taşınmasına ilişkin masrafları ve bu işlemleri gerçekleştirirken verdikleri avansları talep edebilirler. Bu kapsamda gümrük müşavirleri, ihracat işlemlerinde telafi edici vergi peşin, birlik aidatı, mesai, ardiye, ATR, menşe, EUR-1, beyanname ve devam formu ücretleri, diğer form ücretleri, gümrük vergisi, ardiye, ordino, navlun, resim harç ve fonlar, teminatlar, limanlarda yapılan yükleme işlemlerinde hammaliye bedeli, taahhütname, konşimento, özet beyan gibi belgelere yapıştırılması gereken damga pulu bedeli, bloke çek masrafı ve nakliye bedellerini talep edebilirler. Tüm masrafların, gümrük müşaviri tarafından olabildiğince belgelendirilmesi gerekir. Ayrıca bu masrafların gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli olmaları ve piyasa rayiçlerine uygun olmaları gerekmektedir.

¹⁴⁷ Yavuz / Acar / Özen, s.640.

¹⁴⁸ Gümüş, Borçlar Özel, s.174.

¹⁴⁹ Tandoğan, s.589.

Giderlerin talep edilmesi için kural olarak vekâlet sözleşmesi konusu iş ve hizmetin görülüp bitmesi veya vekâlet sözleşmesinin sona ermesi şart değildir¹⁵⁰. Gümrük müşavirleri, giderleri yaptıktan sonra eşya sahiplerinden talep edebilirler.

3- Vekile Avans Verme

TBK'da vekâlet verenin vekile avans verme borcu bulunduğu düzenlenmemiştir. Ancak vekilin, vekâlet verene kredi sağlamakla yükümlü olmaması gerektiği düşüncesi ile avans verilmeyeceğine dair anlaşma yoksa veya avans verilmesi adet ise vekâlet verenin vekile avans ödemesi zorunlu görülmektedir¹⁵¹. Vekil, avans ödenmedikçe vekâlet konusu işi ifadan haklı sebeple kaçınabilir ancak bunun için avans talebini uygun zamanda yapmış olması gerekir¹⁵². Vekil talep etmesine rağmen müvekkilin avans ödemeye yanaşmaması hâlinde vekil, vekâletten istifa edebilir¹⁵³.

Gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki vekâlet sözleşmesinde gümrük müşavirine avans verilmeyeceği ve masrafların gümrük müşaviri tarafından yapıp faturalandırıldıktan veya belgelendirildikten sonra ödeneceği hususunun kararlaştırılmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Ancak böyle bir anlaşma yoksa eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasına ilişkin işlemler masrafi gerektirdiğinden bunların görülmesi için eşya sahibinden uygun bir zamanda avans istenir. Eşya sahibinin avans vermemesi durumunda gümrük müşaviri de işi yapmaya başlamaktan kaçınabilir veya istifa edebilir. Gümrük müşaviri, işe devam etmek isterse masrafları kendisi yaptıktan sonra ödediği tutarı eşya sahibinden ister. Ancak gümrük müşaviri, aksine anlaşma yoksa eşya sahibine kredi açmak ve avans almadan giderleri kendisi karşılamak zorunda değildir.

4- Vekilin Vekâlet Sebebiyle Uğradığı Zararı Tazmin Etme

Vekil, vekâletin ifası sebebiyle uğradığı zararın giderilmesini vekâlet verenden isteyebilir. Vekâlet veren, kusuru olmadığını ispat ederek bu sorumluluktan kurtulabilir. Vekilin giderleri talep etmesi ile uğradığı zararı talep etmesinin birbirinden ayrılması her zaman kolay olmayabilir. Giderin mal varlığında iradi olarak meydana gelen azalmayı

¹⁵⁰ Gümüş, Borçlar Özel, s.175; Tandoğan, s.585; Yavuz / Acar / Özen, s.641.

¹⁵¹ Gümüş, Borçlar Özel, s.179.

¹⁵² Gümüş, Borçlar Özel, s.179.

¹⁵³ Tandoğan, s.592.

ifade ettiği, zararın ise mal varlığında iradi olmayan bir azalmanın gerçekleşmesini ifade ettiği kabul olunabilir¹⁵⁴.

Vekâlet verenin doğan zarardan sorumlu olması için zarar ile vekâletin görülmesi arasında uygun illiyet bağı bulunmalıdır¹⁵⁵. Örneğin gümrük müşavirinin eşyanın gümrükten çekilmesi için gittiği bir yerde cüzdanının alınması ile uğradığı zarar ile vekâlet konusu iş arasında uygun illiyet bağı bulunmadığından eşya sahibi bu zararı gidermekle yükümlü değildir. Bunun yanında vekilin zarara uğrayıncaya kadar vekâleti gereği gibi sözleşmeye ve müvekkilinin talimatına uygun olarak gerçekleştirmesi gerekir¹⁵⁶.

Gümrük idaresince eşyaya ilişkin yapılan gümrük işlemlerinde mevzuata aykırı işlem yapılması nedeniyle müteselsil sorumlu sıfatıyla gümrük müşavirine vergi tahakkuk ettirilmesi durumunda uğranılan zarar, vekâlet konusu iş ile ilgilidir. Bu hâalde eşya sahibi, eksik veya yanlış bilgi vermediğini, gümrük işlemi nedeniyle vergi tahakkuk ettirilmesinde kusuru olmadığını ispat etmedikçe gümrük müşavirinin uğradığı zararı gidermekle yükümlüdür. Gümrük müşavirinin vekâlet konusu iş nedeniyle uğradığı zararı talep edebilmesi için ayrıca zarara uğrayıncaya kadar vekâlet konusu işi sözleşme ve eşya sahibinin talimatlarına uygun olarak gerçekleştirmesi gerekmektedir. Gümrük müşavirinin vekâlet konusu iş ile ilgili bir ödemeyi, eşya sahibinin talimatı olmaksızın yanlış bir kişi ya da kuruma yapması hâlinde uğradığı zararı, eşya sahibinden talep etmesi mümkün değildir.

Eşya sahibinin gümrük müşavirine vermiş olduğu bilgi, belge ve evraklar dayanak olmak üzere yapılan işlemler sebebiyle belge ve bilgilerin yanlış, eksik, hatalı veya geçersiz olması dolayısı ile Gümrük Kanunu ve diğer ilgili mevzuat gereği idare ve makamları tarafından gelir eksiği ile gümrük müşavirinin doğrudan doğruya gümrük vergi, resim, harç, fon ve cezaları yönünden sorumlu olarak kabul edilmesi durumunda gümrük müşavirinin uğradığı zararı eşya sahibi tazmin etmek durumundadır. Ancak gümrük müşavirinin vergi, resim, harç ve cezalar yönünden itiraz haklarını kullanarak zararı bertaraf etmeye veya zararın artmasına engel olmaya çalışması gerekmektedir.

¹⁵⁴ Yavuz / Acar / zen, s.642.

¹⁵⁵ Gümüş, Borçlar zel, s.177; Tandoğan, s.599.

¹⁵⁶ Tandoğan, s.599.

IV- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ İLE EŞYA SAHİPLERİ ARASINDAKİ VEKÂLET SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Vekâlet sözleşmesi; azil ve istifa, ölüm, ehliyet kaybı ve iflas ile sona erer.

A- AZİL VE İSTİFA

TBK'nın 512. maddesinde, vekâlet sözleşmesinin her iki tarafının tek taraflı bir beyanla vekâlet sözleşmesini sona erdirebileceğini hüküm altına almıştır. Tek taraflı sona erdirme, azil veya istifa ile olabilir. Azil ve istifa; haklı bir neden olmaksızın tek taraflı, varması gereken bir beyanla ileri doğru etkili olmak ve hemen hüküm doğurmak üzere kullanılan bozucu nitelikte, yenilik doğurucu haklardır¹⁵⁷. Azil, bir kimsenin işinden alınması veya görevinden el çektirilmesi; istifa ise bir kimsenin kendi isteğiyle görevi bırakması veya görevinden ayrılması anlamına gelmektedir¹⁵⁸. Vekil, istifa ederken ya da vekâlet veren vekili azlederken herhangi bir sebep göstermek zorunda değildir¹⁵⁹. Azil ve istifa, vekilin talimatlara uymama ve vekâlet verenin talimat verme hakkının bir görünümü olarak karşımıza çıkar¹⁶⁰. Vekâlet sözleşmesinin her iki tarafça da sebep göstermeden sona erdirilebilmesi, bu sözleşmenin taraflar arasında özel bir güven ilişkisine dayanmasından kaynaklanır¹⁶¹.

Taraflardan birinin sözleşmeyi sona erdirmeye ilişkin açıklaması, diğer tarafa ulaştığı anda sözleşme sona erecektir. Azil ve istifa ile sözleşme ileriye yönelik olarak etkisini kaybeder ve tarafların sona erme anına kadar olan vekilin iş görme haricindeki diğer borçları muaccel olur¹⁶². Sözleşmenin sona ermesiyle birlikte vekil, azil veya istifaya ilişkin beyanın karşı tarafça öğrenilmesine kadar gereği gibi gördüğü iş için yapılan masrafların ödenmesini ve bu işin görülmesi yüzünden uğradığı zararların tazminini isteyebilir¹⁶³. Azil ve istifanın sonuçları ileriye yönelik olduğu için taraflar arasında sona ermeden itibaren bir tasfiye ilişkisi doğar. Azil ve istifa nitelikleri itibariyle bozucu yenilik doğuran hak niteliğinde olduklarından bu hakların bir kez kullanılmasından sonra artık

¹⁵⁷ Başpınar, s.257; Özkaya, s.853; Tandoğan, s.615.

¹⁵⁸ Gökyayla, s.44.

¹⁵⁹ Özkaya, s.854.

¹⁶⁰ Kayıhan / Ünlütepe, s.179.

¹⁶¹ Başpınar, s.258; Gökyayla, s.20; Özkaya, s.854; Tandoğan, s.613; Zevkliler / Gökyayla, s. 624; Öz Seçer (2015): "Vekâlet Sözleşmesinin Vekâlete Özgü Sebeplerle Sona Ermesi" **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı, C. 2, s. 879**;

¹⁶² Gökyayla, s.55.

¹⁶³ Tandoğan, s.631.

sözleşme yeniden canlandırılmaz; ancak taraflar istedikleri takdirde yeni bir sözleşme yapılabilirler¹⁶⁴. Eşya sahibi gümrük müşavirini azlettiğini veya gümrük müşaviri vekillikten istifa ettiğini bir kez açıkladığında taraflar arasındaki sözleşme ilişkisi sona erer ve tasfiye ilişkisi başlar. Artık bundan geri dönülmesi mümkün değildir.

Vekâlet sözleşmesini tek taraflı sona erdirme hakkının, sadece vekilin iş görme borcunu mu yoksa vekâlet sözleşmesini mi sona erdirdiği tartışmalıdır. Baskın görüşe göre vekâlet sözleşmesinde asıl borç olan iş görme borcu ortadan kalktığına göre vekâlet sözleşmesi de ortadan kalkacaktır¹⁶⁵.

Azil ya da istifa haklarının emredici nitelikte olup olmadığı, bir başka deyişle bu haklardan feragatin mümkün olup olmadığı hususu tartışmalıdır. Zira TBK’da bu haktan önceden feragat edilemeyeceği açıklıkla belirtilmemiştir. Azil ve istifaya ilişkin bu hüküm emredicidir ve bu haktan önceden feragat edilemeyeceği genel olarak kabul görmektedir¹⁶⁶. Diğer bir görüşe göre ise bu tür bir feragat anlaşmasının bazı durumlarda geçerli sayılması, ekonomik hayat gerçekliklerine daha uygun olacaktır¹⁶⁷. Vekâlet sözleşmesinin tek taraflı irade beyanları ile sona erdirilebilmesinin emredici nitelikte olduğunu düşünen yazarlara göre bu hakkı, azil hâlinde ücretin geri alınamayacağı veya cezai şart ödeneceği gibi sınırlandırmalara tabi tutacak anlaşmalar dahi geçersizdir¹⁶⁸. Vekâlet sözleşmesini tek taraflı sona erdirme hakkından önceden feragat edilemeyeceği, kanunda açıkça yer almıyorsa da temsil açısından durum farklıdır. Temsil edilenin temsil yetkisini her zaman sınırlayabileceği veya geri alabileceği ve bundan feragat edemeyeceği, TBK’nın 42/1-2. maddesi ile açıkça hüküm altına alınmıştır. Yalnız bu hükümde sadece temsil edilen açısından önceden feragat etme yasağının getirildiğine ve verilen temsil yetkisinin vekâlet sözleşmesinden bağımsız düşünülmesi gerektiğine dikkat edilmelidir.

Eşya sahibi ya da gümrük müşaviri tarafından vekâlet sözleşmesi feshedildiğinde gümrük müşavirinin iş görme borcu ortadan kalkar. Azil ve istifa ileriye yönelik sonuç doğurduğundan; azil veya istifanın karşı tarafa bildirilmesine kadar olan sürede vekil, kural

¹⁶⁴ Kayıhan / Ünlütepe, s.183.

¹⁶⁵ Özkaya, s.856.

¹⁶⁶ Aral, s.421; Başpınar, s.255; Gökyayla, s.65; Özkaya, s.855; Yavuz / Acar / Özen, s.644; Tandoğan, s.623; Zevkliler / Gökyayla, s.625.

¹⁶⁷ Seçer, s. 892. “Taraflar BK m.396’nın bu emredici niteliği gereği geri alma ve fesih haklarını ortadan kaldıran bir anlaşma yapamazlar. Buna karşılık özellikle İsviçre öğretisinde hâkim yaklaşım çerçevesinde temelde ‘tipik ve atipik vekâlet’ ayrımına bağlı olarak BK m.396’nın emredici kural olduğu reddedilmektedir (M. Alper Gümüş, **Türk-İsviçre Borçlar Hukukunda Vekilin Özen Borcu**, Beta Yayınevi, İstanbul, s.37).

¹⁶⁸ Özkaya, s. 855; Zevkliler / Gökyayla, s.625.

olarak ücretinin tamamını isteyemez ancak o zamana kadar işi gereği gibi görmüşse harcadığı zamanla orantılı olarak kısmi bir ücret isteminde bulunabilir¹⁶⁹. Vekil, azil haksız ise veya istifa haklı ise de ücretin tamamına değil gördüğü iş nispetinde ücrete hak kazanabilir. Azil veya istifa gerçekleştiğinde gümrük müşaviri gördüğü iş nispetinde ücreti, o zamana kadar yaptığı masrafları, vekâlet konusu iş nedeniyle uğradığı zararları talep edebilecekken eşya sahibi, vekâlet sözleşmesi kapsamında kendisi adına üçüncü kişilerden alınanların kendisine iadesini talep edebilecektir.

Kural olarak vekil, sözleşmeyi sona erdirirken bir süreyi beklemek veya bir sebep göstermek zorunda değildir¹⁷⁰. Vekâlet sözleşmesinin tek taraflı ve bir sebep göstermeksizin sona erdirilebilmesini düzenleyen maddede aynı zamanda bu hakkı uygun olmayan zamanda ve karşı tarafa zarar verecek şekilde kullanan tarafın tazminat borcu, hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla tek taraflı sona erdirmeye hakkı, herhangi bir sınırlandırmaya bağlı olmaksızın kullanılamaz. Azil ya da istifanın uygun zamanda gerçekleştirilmemesi, sözleşmenin diğer tarafı için sözleşmenin son bulmasının dezavantajlı bir sonuç doğuracağı hâllerde sona erdirilmesidir¹⁷¹. Örneğin, gümrük müşavirinin işin başarıyla tamamlanmasından sonra daha yüksek bir ücrete hak kazanacakken işin tamamlanmasına yakın bir zamanda azledilmesi, onun açısından dezavantajlı olarak nitelendirilebilecek bir zamandır. Uygun olmayan zaman kavramının yeterince somut olmadığı düşüncesi ile bu kavramın “haklı sebep” olarak anlaşılması ve yorumlanması gerektiği de savunulmaktadır¹⁷². Ancak uygun olmayan zaman ile haklı sebep aynı anlama gelmemektedir¹⁷³. Zira haklı sebep, hukukun genel prensipleri, dürüstlük kuralları vs. ile yorumlanarak somut olayda uygulanabilecek bir kavram iken uygun olmayan zamanın belirlenmesi açısından başvurulacak ilkeler bulunmamaktadır.

Uygun olmayan zaman, vekil açısından bu sözleşmeye güven duyması sebebiyle başka bir sözleşme yapmaması ve oradan elde edeceği menfaatleri elde edememesi iken vekâlet veren açısından istifa sebebiyle işlerin gecikmesi, yeni bir vekil tayininde geçecek sürede zarara uğranması olabilir. Örneğin gümrük müşavirinin ithalatçının eşyalarının gümrükten çekilmesi için beyanname verme süresine kısa zaman kalmışken istifa ederek

¹⁶⁹ Tandoğan, s.632.

¹⁷⁰ Ahmet Bülter (2006): “Vekâlet Sözleşmesinin Sona Ermesi” **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, S.18, s.7.

¹⁷¹ Başpınar, s.260; Gökyayla, s.70; Kayıhan / Ünlütepe, s.186; Zevkliler / Gökyayla, s.626.

¹⁷² Özkaya, s.860.

¹⁷³ Gökyayla, s.70.

gümrükteki malların tasfiyesine sebep olması ve ithalatçıyı zarara uğratması, uygun olmayan zamanda istifadır. Vekâlet verenin menfaatini korumak için vekilin işi bırakma niyetinde olduğunu vekâlet verene vaktinde bildirmesi gerekir¹⁷⁴. Ancak azil sebebi haklı ise uygun olmayan zamanın değerlendirilmesine gerek olmayacağı savunulmaktadır¹⁷⁵.

Vekâlet sözleşmesinin taraflarından biri, sözleşmeyi keyfi olarak sona erdirmişse sözleşmenin ifa edileceğine duyduğu güven boşa çıkan tarafın menfi zararının karşılanması gerekecektir¹⁷⁶. Sözleşmenin uygun olmayan zamanda sonlandırılması hâlinde sözleşme ifa edilse idi karşı tarafın elde edeceği kazancın kaybı değil, sözleşmenin kurulması nedeniyle yapılan masraflar, vekâletin ifası için alınan tedbirler ve yapılan masraflar, vekâlet verenin yeni bir vekil bulmak için yapacağı masraflar gibi sözleşmenin uygun olmayan zamanda son bulması nedeniyle ifa edilmemesinden doğan zararların karşılanması gerekir¹⁷⁷. Uygun olmayan zamanın belirlenmesine ilişkin ispat yükü, buna dayanarak tazminat talep eden taraftadır¹⁷⁸. Aralarındaki ilişkinin uygun olmayan zamanda sonlandırıldığı iddiası ile tazminat isteyecek olan eşya sahibi veya gümrük müşavirinin, bu hususu ispatlaması gerekmektedir.

Azil ya da istifanın haksızlığı, tanık dâhil her türlü delil ile ispatlanabilir ve bu hususta yemin teklif edilebilir¹⁷⁹.

B- ÖLÜM, EHLİYET KAYBI VE İFLAS

TBK'nın 513. maddesine göre sözleşmeden veya işin niteliğinden aksi anlaşılmadıkça sözleşme, vekilin veya vekâlet verenin ölümü, ehliyetini kaybetmesi veya iflası ile kendiliğinden sona ermiş olur. Ancak vekâletin sona ermesi vekâlet verenin menfaatlerini tehlikeye düşürüyorsa vekâlet veren, mirasçısı ya da temsilcisi, işleri kendi başına görebilecek duruma gelinceye kadar vekil ya da mirasçısı ya da temsilcisi vekâleti ifa etmeye devam etmekle yükümlüdür. Sona erme hâlleri, karşı taraf öğrenince sonuç doğurur. Ölüm, ehliyet kaybı ya da iflas durumu gümrük müşaviri tarafından öğrenilinceye kadar gümrük müşavirinin gerçekleştirdiği işler, vekâlet sözleşmesi kapsamında kabul edilir.

¹⁷⁴ Özkaya, s.864

¹⁷⁵ Aral, s.421; Başpınar, s.262; Gökyayla, s.71; Özkaya, s.860; Seçer, s. 897; Zevkliler / Gökyayla, s.626.

¹⁷⁶ Gökyayla, s.113; Seçer, s. 933; Tandoğan, s.640.

¹⁷⁷ Zevkliler / Gökyayla, s.627; Gökyayla, s.115.

¹⁷⁸ Gökyayla, s.124.

¹⁷⁹ Tandoğan, s.633.

Gümrük müşavirleri veya eşya sahiplerinin ölüm ya da fiil ehliyetlerini kaybetmeleri hâlinde vekâlet sözleşmesi sona erer. Ölümün gerçekleşmesinden veya fiil ehliyetinin kaybedilmesinden sonra tarafların vekâlet sözleşmesini yerine getirmeleri söz konusu olamaz. Ölüm veya ehliyetsizliğin vekâlet sözleşmesini sona erdirmesinin sebebi, sözleşmenin kişisel özelliklere güven duyularak yapılmış olmasıdır¹⁸⁰. Ölüm, sadece vekâlet borcunu ifa yönünden bir sona erme sebebi olup geçerli olarak doğmuş olan borçları ortadan kaldırmaz¹⁸¹.

Taraflardan birinin gaipliğine karar verilmesi ya da tüzel kişiler bakımından da tüzel kişiliğin sona ermesi hâlinde yine vekâlet sözleşmesi kendiliğinden sona erer¹⁸².

Vekâletin sona ermesi vekâlet verenin menfaatlerini tehlikeye düşürüyorsa vekil iş görmeye geçici olarak devam etmek durumundadır. Burada iş görme bir yükümlülüğe dayandığından vekâletsiz iş görme söz konusu olmaz¹⁸³. Örneğin ithalatı yapılacak niteliği itibariyle bozulabilir eşyanın yurt dışına çıkarılmasına kısa bir süre kala, eşya sahibinin vefatı durumunda işin bir an önce gerçekleştirilmemesi zarara sebebiyet vereceğinden geçici bir süreliğine vekâletin gümrük müşaviri tarafından gerçekleştirilmesi zorunlu olabilir. Vekilin ölümü hâlinde ise durum farklıdır. Vekil, ruhsatla yapılan bir iş görüyorsa ölümü üzerine mirasçılarının işe devamı mümkün olmayacaktır¹⁸⁴. Gümrük müşavirliği de geçerli bir gümrük müşavirliği belgesine sahip olarak yürütüldüğünden gümrük müşavirinin ölümü hâlinde mirasçılarının vekâlet konusu işi devam ettirmek yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Ölüm, vekâlet sözleşmesini ileriye etkili olarak sona erdirdiğinden vekâlet verenin ölümü hâlinde onun mirasçıları, vekilin o zamana kadar yaptığı masraflar ile gördüğü işin ücretini ödemeli, vekilin ölümü hâlinde ise vekâlet veren masraflar ile görülen işin ücretini

¹⁸⁰ Başpınar, s.275; Kemal T. Gürsoy (1977): “**Vekâlet Akdinin Ölüm Nedeniyle Sona Ermesi ve Sonuçları**” **Temsil ve Vekâlete İlişkin Sorunlar/Sempozyum**, 14-16 Haziran 1976, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Yayın No:2290, İstanbul, s.2; Seçer, s.910.

¹⁸¹ Gürsoy, s.5.

¹⁸² Gürsoy, s.11; Hatemi / Gökyayla, s.104; Kayıhan / Ünlütepe, s.193; Seçer, s.919; Yavuz / Acar / Özen, s.645.

¹⁸³ Tandoğan, s.662.

¹⁸⁴ Tandoğan, s.661.

vekilin mirasçılarına ödemelidir¹⁸⁵. Vekil, ölüm anına kadar iktisap etmiş olduklarını, vekâlet verene veya mirasçılara devretmek zorundadır¹⁸⁶.

Gümrük müşaviri hayattayken bazı tescil işlemlerini yapmış ve ölümünden sonra işlemlerin onun yetkileri kullanılarak devam ettirilmiş olduğu gümrük idaresi tarafından tespit edildiğinde usulsüzlük cezası uygulanır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan B.21.0.GGM.0.07.01.00-010.06 sayılı genelgede; gümrük müşaviri hayatta iken tescil işlemi yapılmış ancak müşavirin vefatından sonra müteveffa adına gümrük işlemleri tamamlanmış her bir beyanname için ilgili gümrük müşavirlik firması hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 241/1. maddesi uyarınca işlem yapılması, gümrük müşavirinin vefatından sonra imzası ve şifresi kullanılarak beyanname tescil edildiğinin tespiti halinde ise Gümrük Kanunu'nun 241/4-a maddesi uyarınca işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir. Beyannamenin tescil edilmesinden sonra gümrük müşavirinin vefat etmesi ve kalan işlemlerin başkası tarafından tamamlanması hâlinde gümrük mevzuatındaki ikincil düzenlemelere aykırı davranılması durumunda uygulanan ceza verilir. Ancak gümrük müşavirinin vefatı sonrasında imzası ve şifresinin kullanılması hâlinde bir kişinin geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesine ilişkin usulsüzlük cezası uygulanır.

Ehliyetsizlik, vekil veya vekâlet verenin ayırt etme gücünü kaybederek tam ehliyetsiz hâle gelmesi, ayırt etme gücüne sahip kişinin kısıtlanması veya yasal danışmanlık altına konulması hâllerinde söz konusu olur¹⁸⁷. Nitekim Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavir yardımcısı olmak için gerekli şartlar arasında fiil ehliyetini haiz olmak sayılmış olduğundan fiil ehliyetinin kaybı hâlinde gümrük müşavirliği icra edilemez. Gümrük müşavirinin sonradan ayırt etme gücünü kaybetmesi, kanuni danışmanlık altına konması ya da kısıtlanması durumunda, vekâlet sözleşmesi kendiliğinden sona erecektir. Eşya sahiplerinin de fiil ehliyetini kaybetmeleri hâlinde vekâlet sözleşmesi sona erer.

TBK'da iflasın vekâlet sözleşmesini sona erdirdiğine ilişkin düzenlemenin aksine doktrinde iflasın sonuçları, iflas edenin vekil veya vekâlet veren olmasına ve vekâlet

¹⁸⁵ Tandoğan, s.652.

¹⁸⁶ Kayıhan / Ünlütepe, s.192.

¹⁸⁷ Gümüş, Borçlar Özel, s.193.

sözleşmesinin konusunun maddi fiil veya hukuki işleme ilişkin olmasına göre farklı değerlendirilmektedir.

Vekâlet veren iflas etmiş ve vekâlet sözleşmesinin konusunu hukuki işlemler oluşturuyor ise vekâlet verenin tek başına yapamadığı işlemleri vekil aracılığıyla da yapamayacağı gerekçesi ile vekâlet sözleşmesinin sona ereceği kabul edilmektedir¹⁸⁸. Vekâlet sözleşmesinin konusunu vekâlet verenin malları oluşturuyor ve vekâlet veren iflas etmiş ise vekâlet sözleşmesi ve vekilin iş görme borcu son bulur¹⁸⁹. Eşya sahiplerinin iflas etmesi durumunda, eşyaya ilişkin işlemlere gümrük müşaviri tarafından devam edilemeyecektir.

Maddi fiillere ilişkin vekâlette vekâlet verenin iflası, vekilin bu tasarrufları yapmasını engellemez ve dolayısıyla vekâlet sözleşmesini otomatik olarak sona erdirmez¹⁹⁰. Ancak vekâlet verenin iflası, vekilin ücretinin ödenmeyeceği veya vekâlet için yaptığı masrafları geri alamayacağı gibi hususlar ile vekilin sözleşmeye olan güvenini sarsabilir ve istifası için haklı sebep oluşturabilir.

Maddi fiillere ilişkin vekâlette vekilin iflası, vekâlet sözleşmesini doğrudan sona erdirmese de vekâlet verenin ona duyduğu güveni sarsabilir ve bu hâlde vekâlet veren vekâleti geri alabilir¹⁹¹. Şu hâlde hukuki işlemlere ilişkin vekâlette vekilin iflası, sözleşmeyi sona erdirirken maddi fiillere ilişkin vekâlette iflas, vekâlet yetkisinin geri alınması hususunda haklı bir sebep teşkil edecektir¹⁹². Dolaylı temsil hâlinde vekilin iflası ile vekâlet sözleşmesi sona erer¹⁹³. Gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği olarak icra edilmesi hâlinde şirket, iflasa tabidir. Gümrük idaresine karşı hukuki işlemlere ilişkin vekâlet yürütüldüğünden şirketin iflası, vekâlet sözleşmesine son verir.

Vekilin yetkisinin sona erdiği ana kadar yaptığı işlemler, geçerli olurken yetkisinin sona erdiğini öğrenmesinden itibaren yaptığı işlere vekâletsiz iş görme hükümleri uygulanır¹⁹⁴. Bu konuda belirtilmesi gereken son husus, iş görmenin hangi sebeple sona erdiği fark etmeksizin sözleşmenin sona ermesinden önce doğan devir borçlarının sona

¹⁸⁸ Seçer, s.925; Kayıhan / Ünlütepe, s.202.

¹⁸⁹ Tandoğan, s.670.

¹⁹⁰ Bülter, s.11; Özkaya, s.965; Zevkliler / Gökyayla, s.628.

¹⁹¹ Başpınar, s.276; Seçer, s.928.

¹⁹² Kayıhan / Ünlütepe, s.203.

¹⁹³ Özkaya, s.968; Tandoğan, s.674.

¹⁹⁴ Yavuz / Acar / Özen, s.647.

ermeyeceğidir¹⁹⁵. Bu kapsamda gümrük müşavirleri, açıklanan bu sebeplerle vekâlet sözleşmesi son erse dahi gümrük işlemlerini gerçekleştirirken aldıkları para, kıymetli evrak, belge vs. eşya sahiplerine geri vermek zorundadırlar.

¹⁹⁵ Seçer, s. 911.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU KAPSAMINDA SORUMLULUKLARI

Gümrük müşavirleri, gerekli şartlar gerçekleştiğinde Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiş olan gümrük vergileri ve gümrük kabahatlerinden sorumlu olabilmektedirler. Ayrıca gümrük müşavirlerinin, Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesinde düzenlenen hükümler çerçevesinde mesleklerine ilişkin kurallara riayet etmemeleri sebebiyle disiplin yönünden sorumlulukları doğabilir. Bu bölümde gümrük müşavirlerinin; gümrük vergilerinden, gümrük kabahatlerinden ve disiplin yönünden sorumlulukları incelenmektedir.

I- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİ YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARI

A- GENEL AÇIKLAMALAR

Gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinden sorumluluklarının incelenmesinden önce Gümrük Kanunu'nda yer alan “yükümlülük” kavramı açıklanmalı ve gümrük müşavirlerini gümrük vergileri ile ilişkilendiren kanuni düzenleme irdelenmelidir.

1- Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Yükümlülük Kavramı

Gümrük Kanunu'nun kavramlara yüklenen anlamları düzenleyen 3. maddesinde gümrük vergilerini ödeme zorunluluğu, “gümrük yükümlülüğü” olarak adlandırılmıştır. Yükümlülük, vergiyi doğuran olayın yükümlünün kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemesinin gerektiği durumu ifade eder¹⁹⁶.

Gümrük Kanunu'nda yükümlü kavramı tanımlanırken sadece gümrük vergilerinin ödenmesinden bahsedilmiş olması buna mukabil şekli ve usuli yükümlülüklerle değinilmemiş olması eleştirilmekte ve gümrük yükümlülüğünün vergi ödeme yükümlülüğü yanında şekli ve usuli yükümlülüklerin de yerine getirilmesini kapsayacak şekilde genişletilmesi gerektiği savunulmaktadır¹⁹⁷. Gümrük yükümlülüğünün, dâhilde alınan

¹⁹⁶ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan (2015): **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, s.72.

¹⁹⁷ Ok, s.108.

vergileri düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nda kullanılan "mükellefiyet" kavramına denk düştüğü de ifade edilmektedir¹⁹⁸.

Gümrük Kanunu'nun 4. maddesinde gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin, Gümrük Kanunu ve ona bağlı olarak çıkarılan ikincil düzenlemelere uymak; gümrük idarelerinin yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak, gereken her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak ve şekli işlemleri yerine getirmekle sorumlu olacakları belirlenmiştir. Dolayısıyla gümrük yükümlüsünün, gümrük vergilerini ve diğer vergi, harç, resim ve ücretleri ödemek yanında, uyması gereken bir takım şekli yükümlülükler de bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlüsü, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerdir. Kişi ise gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığını ifade etmektedir.

Gümrük Kanunu'nun "Gümrük Yükümlülüğü" başlıklı 181. maddesinin 2. fıkrasında, ithalatta gümrük yükümlüsünün beyan sahibi olduğu düzenlenmiştir. Bu hükme göre; gümrük vergilerinden sorumlu olan kişiler ile gümrük vergisi arasındaki ilişki, gümrük idaresine verilen beyanname ile kurulmaktadır. Gümrük yükümlülüğü, yükümlünün eşya üzerindeki mülkiyet hakkı veya tasarruf yetkisine bağlı değildir. Eşyaya ilişkin gümrük beyannameyi verme işini gümrük idaresine karşı yapan tüm kişiler, beyan sahibi sıfatı ile yükümlü olacaklardır.

Yükümlü, vergi borcunun ödenmesinden tüm malvarlığı ile ve kişisel olarak sorumludur¹⁹⁹.

2- Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Vergilerinden Sorumluluklarının Kanuni Dayanağı

Gümrük Kanunu'nun "Gümrük Yükümlülüğü" başlıklı 181. maddesinin 2. fıkrasında, dolaylı temsil durumunda hesabına gümrük beyanında bulunulan kişinin de yükümlü olduğu belirlenmiştir. Bu maddeye göre dolaylı temsilde temsilcinin

¹⁹⁸ Abdurrahman Akdoğan (2014): **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.593.

¹⁹⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.74.

yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır.

Dolaylı temsil durumunda gümrük yükümlüğünü düzenleyen bu maddede yapılan atıf gereği; Gümrük Kanunu'nun 188, 190 ve 194. maddeler uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü için de 181. maddede öngörülen düzenlemeler geçerlidir. Eşya; ithalat, bir beyannameye bağlı olarak veya olmadan ihracat ile dâhilde işleme rejimlerine bir dolaylı temsilci aracılığı ile tabi tutuluyorsa Gümrük Kanunu'nun 181. maddesi hükmü uygulama alanı bulur.

Kendi adına başkası hesabına işlem yapanlar, kanunda belirlenen istisnalar dışında gümrük müşavirleridir. Yükümlüyü belirleyen bu hükme göre gümrük müşavirleri, gümrük beyannameyi kendi adlarına imzaladıkları için gümrük yükümlüsü durumuna gelmektedirler. Gümrük müşavirlerinin beyan sahibi sıfatı ile mali sorumlulukları, bu sorumluluğun niteliği ve sınırları Gümrük Kanunu'nun 181, 188, 190 ve 194. maddeleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Gümrük Kanunu'nda 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile 226/4. maddede gümrük müşavir yardımcılarının ve stajyerlerin fiil ve hareketlerinden doğacak mali sorumluluğun, yanında çalıştıkları gümrük müşavirine ait olacağı düzenlenmiştir. Bu hükümle gümrük müşavirleri açısından bir objektif (kusursuz) sorumluluk hâli öngörülmüş ve bu sorumluluğa herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Gümrük müşavirlerinin yanlarında çalıştırdıkları stajyer ve gümrük müşavir yardımcılarının fiillerinden sorumluluklarına, Gümrük Kanunu'nun 181. maddesi hükümleri uygulanmaz. Kanun koyucu, bu hüküm ile gümrük müşaviri yanında çalışan stajyer ya da yardımcının fiili ile oluşacak kamu alacağı kaybının karşılanmasını garanti altına almak istemiştir.

B- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN SORUMLULUKLARININ SINIRLARI

1- Gümrük Kanunu'nun 181/2. Maddesinde Öngörülen Sınırlama

Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinin 2. fıkrasına göre gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinden sorumlulukları, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildikleri veya meslek icabı ve mutata olarak bilmelerinin gerektiği durumlarla sınırlıdır.

Gümrük müşavirlerinin beyannamede kullanılan verilerdeki yanlışlık nedeniyle kısmen alınamayan vergilerden sorumlulukları, objektif bir sorumluluk değil, kusura dayanan bir sorumluluktur²⁰⁰. Gümrük Kanunu'nda meslek mensuplarının yalnız bilerek ve isteyerek yani kasıtları ile gerçekleştirdikleri fiillerden sorumlu olduklarına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır²⁰¹. Meslek mensupları, hem bildikleri hem de meslek icabı ve mutata olarak bilmelerinin gerektiği durumlardan yani kasten ve taksirli olarak neden oldukları vergi kayıplarından sorumludurlar.

2- Meslek İcabı ve Mutata Olarak Bilinmesi Gerekenlerin Yorumlanması

Meslek icabı bilinmesi gerekenler, mesleki faaliyetlere ilişkin alınan eğitim ve mesleğin faaliyet alanı çerçevesinde gösterilmesi gereken özen olarak yorumlanabilir. Mutata ise alışıldık olan anlamına gelmektedir²⁰². Gümrük müşavirlerinin mutata olarak bilmesi gerekenlerin neler olduğu, gümrük işlemlerini gerçekleştiren herkes tarafından bu işlemler sırasında kullanılan alışıldık bilgiler kapsamında düşünülebilir.

Gümrük müşavirlerinin vergilerden sorumluluklarını sınırlayan “meslek icabı bilinmesi gereken” ve “mutata olarak bilinmesi gereken” kavramlarından ne anlaşılması gerektiği, kanuni düzenlemede şüpheye yer bırakmayacak şekilde ortaya konmuş değildir. Bu düzenlemenin, mevcut hali ile hukuksal açıdan yeterince açık ve güvenli olduğu söylenemez²⁰³. Kanunda belirlenen bu sınırlamaların yorumu, gümrük vergilerinin ödenmediğini tespit eden memurlara ve uyuşmazlık üzerine davaya bakan mahkemelere bırakılmış gibi görünmektedir²⁰⁴. Gümrük müşavirinin sorumluluğu konusunda kesin ve net ölçüler getirmek yerine uzmanlık gerektiren bir alanda hâkimin gümrük müşavirinin

²⁰⁰ Bahçeci, s.432.

²⁰¹ Gümrük müşavirleri gibi mesleki faaliyetleri nedeniyle vergilerden sorumluluğu bulunan yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları da kusura dayanmaktadır; “Kanaatimizce, 3568 sayılı yasa ile getirilen sistem bir bütün olarak incelendiğinde, bu idari ihlal açısından kusur sorumluluğu öngörülmüştür. Burada idari ihlal nedeniyle yeminli mali müşavirin sorumlu tutulabilmesi için kast aranmaz, taksirin varlığı yeterlidir. Hemen belirtmek gerekir ki, burada idari ihlal, yeminli mali müşavirin vergi ziyana bilerek ve isteyerek sebebiyet vermesi ile gerçekleşebilir. Ancak 3568 sayılı yasada, yeminli mali müşavirin bu idari ihlalden sorumlu tutulabilmesi için kastının aranmasını gerektiren bir ifade bulunmamaktadır (Oytun Canyaş (2006): “Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumlulukları” **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**, s.180-181).

²⁰² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a1bdd6961f844.90233910,ET:20.11.2017.

²⁰³ Bahçeci, s.433; Tayfun Ercan (2016): **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, s.217.

²⁰⁴ Bahçeci, s.433.

mesleği gereği bilip bilemeyecekleri hususlarda değerlendirme yapmasının beklenmesinin, hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağı ifade edilmektedir²⁰⁵.

Hâkimlerin takdir yetkisine bırakılan gümrük müşavirlerinin sorumluluk kriterleri, yorumlanmaya ve açıklanmaya muhtaçtır. Gümrük müşavirlerinin meslek icabı ve mutad olarak bilmesi gerekenler belirlenirken; meslek mensuplarının görevleri, yetkileri, kanuni hakları ve gümrük işlemlerini gerçekleştirdikleri eşyaların tabi oldukları hatlar dikkate alınmalıdır.

a- Gümrük Müşavirlerinin Görev ve Faaliyet Alanı ile Yetkileri

Gümrük müşavirlerinin görev ve faaliyet alanı, çalışmanın I. Bölümünde açıklanmıştır. Özetle gümrük müşavirlerinin faaliyet alanı, eşya sahiplerinin iradesine göre eşyaya uygulanacak gümrük rejimi için gerekli belgelerin hazırlanması, gümrük beyannamesinin gümrük idaresine sunulması ve beyannamenin tescil edilmesi için gerekli diğer işlemlerin yapılmasından ibarettir.

Gümrük müşavirleri, gümrük işlemlerinin yapılması ve beyannamenin verilmesi sırasında eşya sahiplerinden aldıkları bilgileri kullanırlar. Gümrük müşavirleri mesleki faaliyetleri sırasında eşyanın gümrük rejimine tabi tutulması için kullandıkları bu bilgilerin doğruluğunu kontrol etmelidirler. Ancak bu kontrolü, meslek mensuplarının yetkileri ölçüsünde yapmaları kendilerinden beklenmelidir. Örneğin; beyannamede yer alan bilgiler ile beyannameye ekli belgeler arasında çelişki bulunduğu hâlde bu çelişki giderilmeksizin bilgilerin beyannamede kullanılması veya eşyanın tarife pozisyonunu saptamaya yarar bilgilerin gümrük müşaviri tarafından yanlış yorumlanması bir vergi eksikliği doğurduğunda gümrük müşavirinin sorumluluğu oluşabilir. Fakat örneğin eşyanın gümrük değerinin alıcı ile satıcı arasında ilişki nedeniyle gümrük idaresi tarafından kabul edilmemesi nedeniyle bir gümrük yükümlülüğü doğması durumunda, gümrük müşavirinin alıcı ile satıcı arasındaki ilişkiyi bilmesinin beklenemeyeceği bir durumda, sorumluluk altında olmayacağı düşünülebilir. Gümrük Yönetmeliği'nin 55. maddesine göre; birbirlerinin memuru ya da idarecileri olmaları, birbirlerinin yasal ortağı olmaları, işçi işveren ilişkisi içinde olmaları, iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi ve sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya aynı kişilerin kontrolü altında bulunması, doğrudan ya da dolaylı olarak aynı kişi tarafından

²⁰⁵ Ercan, s.217.

kontrol edilmeleri veya aynı kişiyi kontrol etmeleri, aynı ailenin üyeleri olmaları durumunda alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunduğu kabul edilir ve bu hususun tespiti görevi gümrük idarelerine aittir. Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki, gümrük idaresinin yapacağı çalışma sonrasında ortaya çıkabilecek bir husustur. Gümrük müşavirinin, bu durumu bilerek hareket ettiği veya bilmesinin gerektiği ortaya konulamıyorsa; mesleki faaliyet ve yetki sınırını zorlayan bu husustan oluşacak vergi kaybından sorumlu olmayacağı düşünülmelidir.

b- Gümrük Müşavirlerinin Kullanabilecekleri Kanuni Haklar

Gümrük müşavirlerinin sorumluluklarının olduğu durumlar belirlenirken meslek mensuplarının gerekli durumlarda kanunen kullanabilecekleri haklarının da dikkate alınması gerekmektedir. Gümrük müşavirleri, özellikle eşyanın tarife pozisyonunu belirlerken şüpheye düşmeleri durumunda, gümrük idaresinden bağlayıcı bilgi ve karar isteme veya eşyanın incelenmesi ve numune alınması haklarını kullanabilirler. Bu haklara ve kullanım şekline ilişkin ayrıntılı açıklamalara, çalışmanın birinci bölümünde yer verilmiştir.

Bu hakların kullanılması suretiyle eşyanın tarife pozisyonu doğru şekilde saptanabilecekken kullanılmamaları ve vergi kaybına neden olunması durumunda, gümrük müşavirinin sorumluluğu oluşabilir. Eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi açısından gümrük müşavirlerinin sorumlulukları daha geniş yorumlanacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 41. ve Gümrük Yönetmeliği'nin 87. maddesinde düzenlenen inceleme ve numune açma hakkı, ithalatçı firmanın malın tam tanımını yapamaması veya gümrük müşavirinin bu tanımdan emin olamaması hâlinde gerekçesini de belirterek idareye ileteceği bir dilekçe ile malın açılarak tanımlanması talebini ifade eder. Özellikle eşyaya ilişkin belgelerde eşyanın niteliğine ilişkin bilgiler arasında çelişki bulunması hâlinde inceleme ve numune açma hakkı kullanılmalıdır. Malın tanımı yapıldıktan sonra tespit edilen uygun GTİP'e göre hesaplanan gümrük vergileri beyan edildiğinde herhangi bir sorumlulukla karşı karşıya kalınmamış olur.

Eşyanın gümrük tarife cetveli içerisindeki pozisyonunun belirlenmesinde şüpheye düşülmesi halinde, gümrük idaresinden bağlayıcı tarife bilgisi istenebilir. Bağlayıcı tarife kararları, geçerli oldukları süre zarfında gümrük müşavirleri tarafından kullanıldıklarında vergi kaybı nedeniyle meslek mensuplarının sorumlulukları oluşmayacaktır.

c- Eşyanın Denetim Bakımından Tabi Olduğu Hatlar Arasındaki Farklılıklar

Gümrük müşavirlerinin meslek icabı ve mutad olarak bilmesi gerekenlerin sınırları belirlenirken dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, eşyanın denetim bakımından tabi olduğu hatlar arasındaki farklılıklardır. İlk bölümde açıklandığı üzere eşya; yeşil, sarı, mavi veya kırmızı hatlardan birine göre gümrük memuru tarafından denetlenmektedir. Bu hatların kapsamaları, Gümrük Yönetmeliğinde “beyanın kontrolü” başlıklı 180. maddede düzenlenmiştir. Kırmızı hat, belge kontrolü ve fiziki kontrolün yapıldığı hattır. Gümrük beyannamesine konu eşyanın, muayene memuru tarafından ayrıntılı bir incelemeye tabi tutulması ile malın tartımı ve sayımı yapılması anlamına gelmektedir. Sarı hat uygulamasında, malın fiziksel muayenesi yapılmadan yalnızca beyannamedeki bilgiler kontrol edilmektedir. Mavi hatta gümrüğe sunulan malın, belge veya fiziki kontrolü yapılmamaktadır. Gümrük işlemleri, "sonradan kontrole tabidir" denilerek ertelenmektedir. Yeşil hat ise eşyanın belge kontrolüne veya fiziki muayeneye tabi tutulmadığı hattır.

Eşyanın hangi renkteki hatta tabi olarak kontrol edileceği, beyannamenin verilmesinden sonra gümrük memuru tarafından sisteme girilen bilgiler neticesinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; onaylanmış kişi statü belgesine sahip olan ithalatçı şirket, denetimi kolaylaştırılmış hatlarda işlem görür. Burada beyan sahibine karşı gümrük idaresinin güven duyduğu ve kontrollerini sonradan yapmak suretiyle beyan verenlerin ticari işlemlerini hızlandırmaya yönelik bir uygulama geliştirdiği görülmektedir. Gümrük müşavirinin kolaylaştırılmış mavi hatta işlem gören bir beyanname açısından özen yükümlülüğünün, kırmızı hat ile aynı düzeyde olduğunu kabul etmek hakkaniyetle bağdaşmaz²⁰⁶.

Eşyanın fiziki kontrolden geçirilmesi, eşyanın depolanması gibi bazı masrafların artmasına ve zaman kaybına neden olacaktır²⁰⁷. Meslek mensupları tarafından gösterilmesi gereken özen, tüm eşyanın fiziki kontrolden geçirilmesi ve ancak ondan sonra elde edilecek bilgilerin beyannamede kullanılması şeklinde geniş bir yoruma tabi tutulursa bu durum, gümrük müşavirlerinin işini oldukça zorlaştırır. İşini bir temsilci olarak yapan gümrük müşavirinin bu masrafları eşya sahibine yansıtması veya masrafları karşılayabileceği zaman kaybının engellenememesi, eşya sahibinin devletin kendisine sağladığı kolay geçiş haklarından yararlanamaması anlamına gelecektir. Dolayısıyla değişik renklere özgülenen geçiş kolaylıklarından yararlanmak bu yönüyle imkânsızlaşacaktır. Bu

²⁰⁶ Bahçeci, s.434.

²⁰⁷ Kutlu, s.75.

sebeplerle eşya sahibine geçiş kolaylığı sağlanmak üzere öngörülen düzenlemelerden, olması gerektiği şekilde yararlanılabilmesi için beyan sahibi olan gümrük müşavirlerinin sorumluluğunun da bu hatlara uygun şekilde dar yorumlanması icap edecektir. Ayrıca gümrük müşavirlerinin sorumlulukları ile ilgili bir değerlendirme yapılırken ticari hayatın gereklerinin de dikkate alınması gerekmektedir²⁰⁸.

3- Danıştay'ın Konuya İlişkin Uygulaması

İlgili gümrük idaresi, gümrük müşavirini gümrük vergilerinden sorumlu tutabilmek için beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunun gümrük müşaviri tarafından bilinip bilinmediği veya bilinmesinin gerekip gerekmediği hususunu açıkça ortaya koymalıdır. Ancak inceleme kapsamına alınan yargı kararlarında, gümrük müşavirlerinin beyanda kullanılan ve vergi kaybına neden olan durumu mesleki icabı ve mutata olarak bilmelerinin gerekip gerekmediği hususu yeterince irdelenmeden bir sonuca varıldığı görülmektedir.

Yerel mahkemelerce gümrük müşavirlerinin vergiler ve cezalardan sorumluluklarına ilişkin verilen kararlarda, mevzuata aykırılık teşkil eden durumu, gümrük müşavirlerinin bildiği ya da meslek icabı veya mutata olarak bilmelerinin gerektiğinin somut bir gerekçe ile ortaya konması gerektiği hususu dikkate alınmışsa da Danıştay tarafından bunun yerine sadece sorumluluğun “müteselsil olma” niteliğine yoğunlaşan gerekçelerle bozma kararları verildiği görülmektedir.

Konuya ilişkin inceleme kapsamına alınan örnek olayda; serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya kıymetinin noksan beyan edilmesi nedeniyle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi ve katma değer vergisinin, gümrük müşaviri olarak ithalat işlemlerini yürüten davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 25.5.2006 günlü ve 2005/1259 esas, 2006/520 karar sayılı kararıyla; adına ödeme emri düzenlenmesine karşın ithalatçı şirket tarafından ödeme emri üzerine ödeme yapılmaması nedeniyle gümrük müşaviri davacı adına ödeme emri düzenlendiği, gümrük müşavirinin, beyannamede kullandığı verilerin yanlış olduğunu bilmesi veya normal olarak bilmesi gereken durumda olması ve kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesi halinde sorumlu tutulabileceği, ithalatçı tarafından kendisine verilen belgelere göre hazırladığı beyannamede yazılı tutardan daha fazla ödeme yapıldığını davacı bilemeyeceğinden,

²⁰⁸ Ercan, s.218.

haberdar olduğu yolunda herhangi bir somut tespit yapılmadan, müteselsilen sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle ödeme emrini iptal etmiştir. Bu kararın temyizi üzerine; gümrük yükümlülüğünde hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı ile birlikte beyan sahibi gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşavirinin de yükümlü olduğu ve vergilerin ödenmesi bakımından aralarında müşterek ve müteselsil sorumluluk ilişkisi bulunduğu gerekçesi ile bozma kararı verilmiştir. Yerel mahkemenin direnme kararı üzerine Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından; “ithalat işlemleri temsil hükümlerine göre yürütülerek yapılan ithalatlarda beyanı yapan gümrük müşaviri ile hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı yükümlü olmakta ve ithalat vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin giren eşyaya ait vergilerin ödenmesinden, gümrük müşavirlerinin de ithalatçı ile birlikte müteselsilen sorumlu oldukları anlaşıldığından gümrük idaresince, kamu alacağı için aralarında sıra gözetilmeksizin tahsil edilmeyen alacak nedeniyle cebren takip yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Eşya kıymeti noksan bulunarak yapılan ek tahakkukun, yöneltilen itirazın reddi yolundaki işlemin dava konusu yapılmaması nedeniyle kesinleşmesi üzerine ithalatçı adına kesinleşen vergilerden dolayı gümrük müşavirinin ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından ısrar kararının bozulması gerekmiştir” şeklinde karar verilmiştir²⁰⁹. Aynı yönde Danıştay ilgili daireleri tarafından verilen farklı kararlar da bulunmaktadır²¹⁰.

²⁰⁹ Danıştay, VDDGK, KT. 25.01.2012, ES. 2010/361, KS. 2012/20 (kazancı.com, ET: 20.10.2016).

²¹⁰ Aynı yönde; “Her ne kadar, Mahkemece, gümrük müşavirinin, ithalatçı firmayla birlikte ithal edilen eşyaya ait vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunun açık olarak ortaya konulması gerektiği; olayda, davalı İdarece, bu yönde yapılmış somut herhangi bir tespit olmadığı; dolayısıyla, gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle hüküm kurulmuş ise de, yukarıda yapılan açıklama ve değerlendirmelerden de açıkça anlaşılacağı üzere, dolaylı temsil durumunda, ithalatta gümrük yükümlülüğünde, hesabına gümrük beyanında bulunulan (ithalatçı) kişi ile birlikte beyan sahibi (gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşaviri) de yükümlü olduğundan ve vergilerin ödenmesi bakımından aralarında müşterek ve müteselsil sorumluluk bulunduğundan, Mahkemenin bu gerekçesine katılmak olanaklı değildir. Bu bakımdan; verginin ödenmesinden, ithalatçı ile birlikte ve yükümlü sıfatıyla müşterek ve müteselsil sorumlu olan davacı gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılmasında mevzuata aykırılık bulunmadığından; dava hakkında, dava konusu işlemin diğer yönlerden hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir...” Danıştay, 7.D., KT. 29.05.2012, ES. 2009/2193, KS. 2012/2621 (kazancı.com, ET:21.10.2016); “... ithalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlünün, beyan sahibi, dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi olduğu kuralına yer verilmiş; aynı Kanununun 192. maddesinde ise, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunların söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler karşısında; ithalat işlemleri temsil hükümlerine göre yürütülerek yapılan ithalatlarda beyanı yapan gümrük müşaviri ile hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı yükümlü olmakta ve ithalat vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin giren eşyaya ait vergilerin ödenmesinden, gümrük müşavirlerinin de ithalatçı ile birlikte müteselsilen sorumlu oldukları anlaşıldığından gümrük idaresince, kamu alacağı için aralarında sıra

Danıştay bu kararlarında, gümrük müşavirinin vergi kaybına neden olan durumu bilmesi veya bilmesinin gerekmesi şartı ile müteselsil sorumlular arasında sıra gözetilmeden takip yapılabilmesi imkânını birbirinden ayırmamıştır. Bu hususlardan birisi, gümrük müşavirlerinin sorumluluklarının kanunda belirlenen sınırdır. Öncelikle kanunda belirlenen bu sınırlamaya göre gümrük müşavirinin gümrük vergilerinden sorumlu olup olmayacağı belirlenmelidir. Bu husus belirlendikten sonra zaten müteselsil sorumluluğun bir gereği olarak gümrük müşavirine bir şarta bağlı olmaksızın eşya sahibinden daha önce dahi takip yapılabilmesi mümkün olacaktır. Danıştay, bu kararları ile meslek mensubunun sorumluluğunun kusura dayanan bir sorumluluk olduğunu ve meslek mensubunun ancak kusuru bulunduğu tespit edilmesi hâlinde gümrük vergilerinden sorumluluğu oluşacağı hususunu göz ardı etmektedir.

C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN SORUMLULUKLARININ KAPSAMI

Gümrük müşavirleri, eşyanın gümrük vergilerinden sorumludurlar. Gümrük işlemlerini gerçekleştirenler açısından bu işlemlere bağlı olarak ithalat vergileri, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisine ilişkin sorumlulukları doğmaktadır²¹¹. Anti dumping vergisi ve telafi edici vergi ise ithalatta alınmasına rağmen gümrük müşavirlerinin sorumluluk kapsamına girmediklerinden ayrıca değerlendirilecektir.

1- Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri, Gümrük Kanunu'nda ithalat ve ihracattan alınan vergilerin tümü olarak tanımlanmıştır. Gümrük vergileri, eşyanın ülke sınırlarından girişi, çıkışı veya geçişi sırasında malın miktarı ve değeri üzerinden alınan vergilerdir²¹². Gümrük vergilerinin, eşyanın ithalatı veya ihracatına bağlı olarak alınan katma değer vergisi, özel tüketim

gözetilmeksizin tahsil edilmeyen alacak sebebiyle takip yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Verginin ödenmesinden, ithalatçı ile birlikte ve yükümlü sıfatıyla müşterek ve müteselsil sorumlu olan davacı gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılmasında mevzuata aykırılık bulunmadığından; dava hakkında, davaya konu işlemin diğer yönlerden hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, davacının yükümlü olarak takip edilmesini hukuka aykırı gören ve davaya konu işlemi iptal eden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir...”, Danıştay, VDDGK, KT. 30.4.2014, ES. 2014/261, KS. 2014/328 (kazancı.com, ET: 20.10.2017).

²¹¹ Engin Hepaksaz / Burak Çamurdan (2010): “Türk Mali Mevzuatında Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C.47, S.542, s.35.

²¹² Akdoğan, Vergi Hukuku, s.590; Erdoğan Öner (2014): **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, s.509.

vergisi, damga vergisi, diğer vergiler ve mali yükleri de kapsadığı kabul edilmektedir²¹³. Ancak katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi, eşyanın ithalinde alınan her türlü vergi ve eş etkili ve diğer mali yüklere ilişkin ilgili kanunlarda düzenlenme yapılmıştır. Bu sebeple bu çalışmada gümrük vergilerine ilişkin açıklamalar; ithalat, ihracat ve diğer gümrük rejimlerinden doğan vergiler kapsamında yapılmıştır.

Uluslararası ticaret yapan kişiler tarafından ödenen gümrük vergileri, malın fiyatına yansıtıldığından gümrük vergileri, dolaylı vergiler olarak sınıflandırılırken ithalatı gerçekleştiren kişi de verginin kanuni mükellefi olarak görülmektedir²¹⁴. Fakat bu sınıflandırma, gümrük müşavirlerinin sorumluluğu açısından doğru olmayacaktır. Zira gümrük müşavirleri, gümrük vergisine konu olan malı satarak vergiyi nihai tüketiciye yansıtma şansı bulamamaktadırlar. Gümrük müşavirlerinin mali sorumlulukları, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken kanuna uygun şekilde hareket etmemeleri sebebiyle ortaya çıkmaktadır.

a- Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Genel anlamda verginin konusu, verginin üzerinden alındığı iktisadi bir değer, hukuki bir muamele, fiziki bir varlık, bir fiil veya üzerine vergi koyulan ve bu şekilde verginin doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan ekonomik unsur olarak tanımlanabilir²¹⁵. Gümrük vergilerinde, verginin konusu, uluslararası ticaret işlemlerine konu olan ve ülke sınırlarını aşan taşınabilir eşyadır²¹⁶. Verginin konusunun belirlenmesi, verginin kanuniliği ilkesinin gerçekleşmesi açısından son derece önemlidir²¹⁷

Gümrük Kanunu'nda eşya kavramı; her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanımdaki madde ve ürünü, eşya hukukundaki tanımına uygun olarak “hâkimiyet kurmaya elverişli cisim” olarak düşünmek gerekir²¹⁸. Gümrük vergisi konusuna girecek olan eşyadan tam olarak neler anlaşılması gerektiği açık değildir. Bu sebeple ekonomik ve ticari hayatta oldukça değerli olan bazı ürünlerin, eşya tanımına girip girmediğinin belirsizliği sebebiyle gümrük vergisinin konusunu oluşturmayacağı sonucuna

²¹³ Öner, s.537; Kaptan Kılıç (2013): **Kaçakçılık Suçları, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi Kitabevi, Ankara, s.329; Dölek, s.98.

²¹⁴ Şerafettin Aksoy (2010): **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.37.

²¹⁵ Arslan, s.81.

²¹⁶ Öner, s.509.

²¹⁷ Kırbaş, s.87.

²¹⁸ Ok, 6.

varlabilmektedir. Örneğin “yazılımlar”, Türkiye de ve Avrupa Birliği ülkelerinde eşya olarak kabul edilmemekte ve gümrük vergisinin konusuna girmemektedir²¹⁹. İnsan dokusu insan kadavrası ise eşya kavramına girmekte ve verginin konusunu oluşturabilmektedir²²⁰.

Verginin konusuna giren ekonomik ve hukuki olayın gerçekleşmesi ile yükümlüsü arasındaki ilişki kurulur ve vergiyi doğuran olay gerçekleşir²²¹. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur²²². Gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olay, ekonomik değer ifade eden bir eşyanın gümrük sınırını geçerek TGB içerisine veya dışarısına, geçici veya kalıcı olarak herhangi bir işleme tabi tutulmak üzere veya oldukları şekli ile yer değiştirmesi şeklinde tanımlanabilir²²³.

b- Verginin Tarhı

Tarh kavramı, verginin hesaplanması anlamına gelmektedir²²⁴. Tarh, vergilendirmenin en önemli aşamalarından biri olmakla birlikte Gümrük Kanunu'nun hiçbir yerinde, tarh kavramına yer verilmemiştir. Ancak her ne kadar Gümrük Kanunu'nda yer almasa da, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere vergi kanunları ve genel hukuk prensiplerinden yola çıkarak gümrük vergilerinde tarh aşamasının ele alınması gerekmektedir²²⁵.

Vergilerde tarihyat temelde iki şekilde olur. Bunlardan ilkinde, mükellef kendisi vergiyi beyan eder; ikincisinde, sebepleri ve usulleri farklı olmakla beraber vergi, idare tarafından tarh ettirilir.

Gümrük vergilerinde esas olan beyana dayalı olarak yapılan tarihyattır. Gümrük yükümlüsü, eşyanın kıymeti veya adet ya da miktarı gibi ölçüleri ve tarife pozisyonuna göre vergiyi hesaplayarak gümrük beyannamesinde yer alan 47 numaralı “vergilerin hesaplanması” isimli kutucuğu doldurur. Vergi, verginin matrahına vergi oranının uygulanması sureti ile hesaplanır. Hesaplanan gümrük vergisinin Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilmesi ile vergi tarhı tamamlanmış

²¹⁹ Nural, s.13.

²²⁰ Mehmet Yüce / Ali Çelikkaya (2016): **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Yayınevi, Bursa, s.16.

²²¹ Arslan, s.83; Hasan Hüseyin Bayraklı (2005): **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, s.109; Kırbaş, s.89.

²²² Öncel / Kumrulu / Çağan, s.87.

²²³ Türkmen Derdiyok (2013): **Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.72.

²²⁴ Selen, s.176.

²²⁵ Ok, s.130.

olur²²⁶. Gümrük idaresince uygun bulunan beyannamenin tescil edilmesinden itibaren beyan sahibinin gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü başlar.

c- Verginin Tahakkuku ve Tebliği

Dahilde alınan vergiler açısından tahakkuk, verginin ödenmesinin gerekmesi ve ödenmediği takdirde alacağın zorla tahsili yöntemlerine başvurulabilmesi anlamına gelir²²⁷. Gümrük mevzuatında verginin tahakkuku, diğer vergilerde olduğu gibi verginin ödenecek aşamaya gelmesi değil, verginin tarh anlamında kullanılmıştır²²⁸. Gümrük vergilerinin hesaplanması ile sonuçlanan tahakkuk aşaması, Vergi Usul Kanunu'nda verginin hesaplanması olan tarh aşamasına benzemektedir. Ancak Gümrük Kanunu'nda tarh aşamasına yer verilmemiş, doğrudan beyanname verilmesi, tescili ve muayene aşamalarından sonra gümrük vergilerinin hesaplanmasından oluşan tahakkuk aşaması açıklanmıştır.

Gümrük idaresinin mavi, sarı ve kırmızı ikazlara göre değişmek üzere eşya üzerinden veya belge üzerinden yapacağı kontrollerden sonra eksik vergilendirmeye sebep olan bir durum ortaya çıkarsa, eksik kalan vergi idare tarafından tahakkuk ettirilir. Bu tür bir vergilendirme, beyana dayanmamaktadır.

İdarenin tespit etmesiyle yapılan vergilendirmeler için yükümlülüğün doğmasında, beyannamenin tescil tarihinden farklı zamanlar öngörülmüştür. Bu durumda vergiyi doğuran olay, eşyanın kanuna aykırı şekilde TGB' ye girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın TGB'nin başka bir yerine gitmesi ile gerçekleşmiş olur. İdarenin verginin hesaplanmasında kullanacağı vergi oranları, yükümlülüğün doğduğu anda yürürlükte olan vergi oranlarıdır.

Hiç alınmayan ya da eksik alınan gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten vergilerin kesinleştiği tarihe kadar olan sürede gecikme zammı oranında faiz uygulanır.

Gümrük Kanunu'nun 197. maddesine göre gümrük vergileri, tahakkuklarından hemen sonra yükümlüsüne tebliğ edilir. Eksik alındığı ya da hiç alınmadığı tespit edilen vergilerin, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde tebliğ edilmesi

²²⁶ Selen, s.177.

²²⁷ Bayraklı, s.91.

²²⁸ Yüce / Çelikkaya, s.83; Öner, s.524.

gerekmektedir. Şayet yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit ise gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer.

Tebliğatta, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makamın ve başvuru süresinin de yer alması gerekliliği anayasal bir zorunluluk olduğundan, bu şarta uyulmadan yapılan tebligatlar, usulsüz tebligat niteliğindedirler²²⁹. Tebligat, yükümlünün kanuni haklarını kullanmak üzere sağlıklı bir şekilde ve zamanında bilgilendirilmesini sağlar²³⁰. Bununla birlikte tebligat, idare açısından gümrük vergilerinin tahsil ve takip edilebilir duruma gelmesini sağlayacak sürecin başlamasını sağlar²³¹. Usulsüz tebligatlar, geçerli bir tebligatın doğurduğu bu sonuçları doğurmazlar.

Tebliğın nasıl yapılacağına ilişkin Gümrük Kanunu içerisinde özel bir düzenleme yapılmamıştır. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine göre yapılır. Bu hükme göre gümrük vergilerinin tebliği, bu kanun ve ona bağlı olarak çıkarılan ikincil düzenlemelere uygun olarak yapılmalıdır²³². Tebligat, yükümlüye kural olarak bilinen son adresinde yapılır. Bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığına anlaşılması veya tebligat yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilir ve tebligat buraya yapılır. Bunlarla birlikte;

²²⁹ "...Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur.

Her ne kadar, 6.1.2006 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrinin iptali istemiyle 25.1.2006 tarihinde açılan davanın, 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinde öngörülen ve yedi gün olan dava süresi geçirdikten sonra açılması nedeniyle süreaşımı bulunduğu gerekçesiyle bozma kararı verilmişse de, dosyada bulunan ve dava dilekçesinde 18.1.2006 tarihinde tebliğ edildiği belirtilen 7.12.2005 günlü ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makamın ve başvuru süresinin gösterilmediği saptanmaktadır.

Bu durum, Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır. Başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen ödeme emrine ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğinden, temyiz istemine konu yapılan İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin, 19.11.2008 günlü ve E:2008/3920, K:2008/3054 sayılı kararında ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık bulunmamıştır...". Danıştay, VDDGK, KT.25.01.2012, ES. 2009/173, KS. 2012/19 (kazancı.com, ET:04.12.2016).

²³⁰ Arslan, s.96; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.71.

²³¹ Kırbaş, s.115.

²³² Yüce / Çelikkaya, s.84.

kendisine tebliğ yapılacak şahsın müracaatı veya kabulü şartı ile her yerde tebligat yapılması caizdir.

Vekil aracılığı ile takip edilen işlerde tebligat, asile değil vekile yapılır. Fakat asıl yükümlüye yapılan tebligattan, yükümlünün zamanında haberdar olduğu ispat edilebiliyorsa tebliğin hukuken muteber olması icap eder²³³. Yine kanuni mümessile bulunan kişilerde kural, tebliğin kanuni mümessile yapılmasıdır. Tüzel kişiliğe tebliğde ise tebligatın salahiyyetli mümessile yapılması gerekmektedir. Gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği olarak yürütülmesi hâlinde tebligat, salahiyyetli mümessile yani şirketi temsile yetkili olan kişiye yapılır. Eğer salahiyyetli mümessil olağan iş saatlerinde iş yerinde bulunamadı veya o esnada tebligatı bizzat alamayacak durumda olduğu tespit edildi ise tebliğ orada hazır bulunan memur ya da müstahdemlere yapılabilir. Gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik aracılığı ile değil, serbest meslek olarak yapıldığı hâllerde olduğu gibi belli bir yerde devamlı olarak meslek veya sanatını icra edenlere, o yerde bulunmadıkları takdirde tebliğ aynı yerdeki daimi memur veya müstahdemlerinden birine yapılabilir. Tebliğin belirtilen hususlara dikkat edilmeden yapılması, tebliğin geçersiz sayılmasına sebep olur²³⁴. Tebligatın geçersiz olmasının, alacaklı idarenin alacağını elde etmesinin zorlaşması ve çeşitli uyuşmazlıkların çıkması gibi sonuçları bulunmaktadır²³⁵.

Yükümlüsüne tebliğ edilen gümrük vergileri; itiraz için öngörülen süre olan 15 günlük sürenin dolması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir. Kesinleşme, yükümlünün başvurabileceği kanun yollarının tükenmesi anlamına gelmektedir²³⁶. Yükümlü tarafından dava açılması halinde ise mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte gümrük vergileri, tahsil edilebilir hale gelir.

²³³ Aksoy, s.56.

²³⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.104.

²³⁵ Kırbaş, s.120.

²³⁶ Bayraklı, s.95. Akdoğan, Vergi Hukuku, s.81

d- İthalat Vergileri

İthalat vergileri, Gümrük Kanunu'nun 3/9. maddesinde; eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler olarak tanımlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun 181. maddesine göre gümrük müşavirleri, ithalat vergilerinden sorumludurlar.

İthalat işlemlerinde gümrük vergisinin konusu, TGB'ye giren taşınır mallardır²³⁷. İthalatta gümrük yükümlülüğünün; ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi veya ithalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağı, Gümrük Kanunu'nun 181/1. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddede, ithalatta ve kısmî muafiyetli geçici ithalatta, gümrük vergisinin ne zaman doğacağı madde metnine eklenmemiş olup ithalatta ve kısmî muafiyetli geçici ithalatta gümrük vergisini doğuran olay kanun ile belirlenmemiştir²³⁸. İthalatta vergiyi doğuran olayın, gümrük yükümlüsü tarafından vergi konusu eşyanın TGB'ye girişinin gerçekleştirilmesi veya dış ticaret işlemlerine konu eşyanın gümrük idareleri ile muhatap olması ile gerçekleşeceği belirtilmektedir²³⁹.

Gümrük Kanunu'nun 182., 183., 184. ve 185. maddeleri kapsamında; ithalat vergilerine tabi eşyanın Gümrük Kanunu'na aykırı olarak gümrük işlemlerine tabi tutulması veya vergi muafiyetlerinden yararlanmak üzere yerine getirilmesi gereken yükümlülüklere uygun davranılmaması hâllerinde doğacak olan gümrük yükümlülüklerinden, işlemin Gümrük Kanunu'na aykırı olduğu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin ya da yükümlülüğü yerine getirmesi gereken kişilerin sorumlu olması söz konusudur. Gümrük müşavirlerinin de bu maddeler kapsamında durumu bilen ya da bilmesi gereken kişilerden oldukları belirlenerek gümrük yükümlülüğü doğan kişilerden olmaları mümkündür. Ancak bu, 181/1. maddede düzenlenen gümrük müşavirlerinin dolaylı temsilci olarak hareket etmelerinden doğan sorumlulukları kapsamında değildir.

²³⁷ Yüce / Çelikkaya, s.15; Kutlu, s.23.

²³⁸ Ok, s.82.

²³⁹ Selen, s.155.

e- İhracat Vergileri

Mevcut dış ticaret politikaları çerçevesinde, ihracat üzerinden vergilendirme yapılmamakta, sadece bazı ürünlerin ihracatında pirim tahsil edilmesi şeklinde eş etkili mali yük ve vergi olarak karşımıza çıkan uygulamalar bulunmaktadır²⁴⁰. Gümrük Kanunu'nda ihracat vergilerine ilişkin düzenlemelere yer verilmesine rağmen Türkiye'den ihraç edilen eşya, gümrük vergisinden muaf tutulmuş olup yalnızca Türkiye'ye ithal edilen mallardan gümrük vergisi alınmaktadır²⁴¹. Gümrük Kanunu'nda ihracat üzerinden vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin devam ettirilmesinin sebebi, Türkiye'nin AB mevzuatına uyum çalışmalarını sürdürmesi ve gelecekte ihracat üzerinden vergilendirmenin yeniden gündeme gelmesinin beklenmesidir²⁴².

İhracat vergileri, Gümrük Kanunu'nun 3/10. maddesinde eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler, tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler olarak tanımlanmıştır.

Gümrük Kanunu 188. maddesinde yapılan düzenlemeye göre ihracat vergilerine tabi bir eşyanın TGB'nin dışına çıkarılması hâlinde gümrük yükümlülüğü doğar. Beyana dayanan yükümlülük, beyannamenin tescili tarihinde başlar.

Türkiye açısından ihracat vergilerinin uygulanmaması kural olmakla beraber, bunun iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki, ihracatta pirim uygulanmasıdır. İkincisi ise bazı ürünlerin, daha düşük vergilendirme yapılan AB ülkelerine ihraç edilmek istenmesi durumunda bu farka ilişkin vergi ödenmesi durumudur. Bu gibi durumlarda beyannamenin tescili ile birlikte beyan sahibi adına bazı mali yükümlülükler oluşmaktadır. Tescil anında doğan bu vergilerden, Gümrük Kanunu'nun 188. maddesi gereği gümrük müşavirleri de sorumludur.

İhracatın tam veya kısmi muafiyet içermesi hâlinde doğan gümrük yükümlülüğü gümrük müşavirlerinin sorumluluğu kapsamındadır. Eşyaya ilişkin ihracat vergilerine belli şartlar ile sağlanan kısmi ya da tam muafiyette şartlara uyulmaması, gümrük yükümlülüğü oluşturur. Bu yükümlülüğün başlangıç tarihi, tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak yurt

²⁴⁰ Nural, s.11.

²⁴¹ Kutlu, s.23.

²⁴² Yüce / Çelikkaya, s.2.

dışına çıkarılmasına izin verilen eşyanın, idare tarafından izin verilen yerden başka bir yere gönderilmesi hâlinde, buraya varma tarihidir. Dikkat edilmesi gereken nokta, yükümlülüğün başlangıcının beyannamenin tesciline bağlanmamış olmasıdır. Eğer ki; eşyanın izin verilenden başka bir yere varış tarihi belirlenemiyorsa rejim hak sahibi kişiye, belirli bir süre verilerek aslında tam ve kısmi muafiyet oluşturan şartlara uyulduğunun kanıtlayan bir belgenin ibrazı istenebilir. Şayet bu belge, rejim hak sahibi tarafından ibraz edilemezse, idare tarafından verilen sürenin bitiminde gümrük yükümlülüğü başlar. Tam ve kısmi muafiyet şartlarına uyulmadığında sorumlu olacak kişiler arasında gümrük müşavirleri de bulunmaktadır. Şu hâlde rejim hak sahibine, tam ve kısmi muafiyet içeren ihracata ilişkin şartları ihlâl etmediğini kanıtlayıcı belge göstermesi için verilen süre, gümrük müşavirlerine de tanınmalıdır. Bu maddede “rejim hak sahibine” yerine “yükümlüye” ifadesi kullanılabileceği gibi “rejim hak sahibi ve diğer yükümlüler” ifadesi de kullanılabilir. Ancak her durumda önemli olan, sorumluluk altında bırakılan gümrük müşavirlerine de bu sorumluluğu kanuni şartları dâhilinde bertaraf edebilecek imkânların eşit olarak tanınmasıdır.

f- Dahilde İşleme Rejiminde Doğan Vergiler

Gümrük işlemlerinde yükümlü ve dolaylı temsilci olarak gümrük müşavirlerinin sorumluluklarının düzenlendiği 181. maddede yapılan bir diğer, atıf Gümrük Kanunu'nun 194. maddesidir. Gümrük Kanunu'nun 194. maddesi ile dâhilde işleme rejimine ilişkin düzenleme yapılmış olduğundan bu rejime ilişkin doğan gümrük vergilerinden gümrük müşavirleri sorumludurlar.

Dâhilde işleme rejimi; öncede alınan izin belgesi ile eşyanın TGB'ye alınması ve burada işlendikten sonra ihraç edilmesidir. Bu bir yönüyle artı değer kazanmış ithal eşyanın ihracıdır. İşlenmiş ürünün artı değerle ihracatı, devlet tarafından teşvik edilmektedir²⁴³. Rejimin uygulanmasında vergiler, teminata bağlanır ve eşya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ihraç edilir. İhracatı yapan kişiye şartlı muafiyet ya da geri ödeme sistemi ile kolaylık sağlanır. Ekonomisi gelişmekte olan ülkeler için

²⁴³ Selen, s.87; Kutlu, s.145; Yağan, s.119.

ihracı teşvik etme konusunda önemli bir yeri olan dâhilde işleme rejimi, Türkiye’de ihracatın yarısında uygulanmaktadır²⁴⁴.

Dâhilde işleme rejimine ilişkin yapılan bazı ikili veya çok taraflı anlaşmalarda, işlenen ürünlerdeki girdilerin üçüncü ülke menşeli olması durumunda vergi kolaylıklarından yararlanılabilmesi (tercihli tarifelerden yararlanılabilmesi), gerekli izinlerin alınması yanında bazı şartların yerine getirilmesine bağlıdır. Buna göre işlenerek ihraç edilen ürünlerdeki girdiler, üçüncü ülke menşeli ise tercihli tarifelerden yararlanılması için bunlara ilişkin ithalat vergilerinin ödenmesi şartı konabilir²⁴⁵. Bu şartın varlığı durumunda; Gümrük Kanunu’nun 194. maddesine göre, bir gümrük yükümlülüğü doğmaktadır.

Yükümlülük, söz konusu eşyanın ihracatına ilişkin beyannamenin tescili tarihinde başlamış olur. Dâhilde işleme rejimine tabi tutulan serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ilişkin ithalat vergileri, ihracata ilişkin beyannamenin tescili tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre hesaplanır. Ancak, izin kapsamında önceden ihracat işleminden sonra ithalat yapılması durumunda, bu vergi önceden ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre hesaplanır.

Bu kapsamda doğan gümrük vergilerinin vadesi, eşya ihracat ile yurt dışına çıktığında dolar. Bu tarihten sonra ise AATUHK’a göre gecikme zammı uygulanır.

2- İthalat Sırasında Alınan Diğer Vergiler

Devletin vergilendirme yetkisi, dar anlamda sadece vergileri içermekte iken geniş anlamda devletin kamu giderlerini karşılamak üzere koyduğu her çeşit mali yükümlülüğü kapsamaktadır²⁴⁶. Küresel ve bölgesel ekonomik entegrasyonlar gerçekleşirken gümrük vergilerinin azaltılarak dünya ticaretinin serbestleşme çabalarının ön plana çıkması ile devletlerin gümrük vergilerinden elde edemedikleri geliri, diğer vergiler veya fonlardan elde etmeye çalıştıkları görülmektedir²⁴⁷. Türk ekonomik sisteminde de gümrük vergileri

²⁴⁴ Nural, s.385; Abdullah Takım / Mustafa Ersungur (2010): “Dâhilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerindeki Etkisi” **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.24, S.2, s.302.

²⁴⁵ Nural, s.590.

²⁴⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.33.

²⁴⁷ Yıldız Mircan Tokatlıoğlu (2005): “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi Dergisi**, S.10, s. 52 (<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868847.pdf>, ET:15.05.2016); Menşure Kolçak (2013): “Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari**

azaltılmakta ancak bunun olumsuz ekonomik ve ticari etkilerinin önüne geçmek üzere dış ticaret yapan kişiler için başka bazı mali yükümlülükler öngörülmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde vergiler ve mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı benimsenmiştir. Vergilendirmede kanunilik ilkesi, anayasa hukukunun temel bir kuralı olan hukuk devleti ilkesinin gelişmesi ve yerleşmesini etkilemektedir²⁴⁸. Hukuk devleti, hukuk kurallarıyla bağlı olan, yönetilenlere hukuki güvenceler sağlayan, onlara karşı önceden belirlenmiş hukuk kurallarına göre işlem yapan, koyduğu kurallarla kendini bağlayan devlettir²⁴⁹.

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin bir sonucu ve hukuk güvenliğinin bir gereği olarak vergilendirmeye ilgili hususlarda kıyas yasaktır²⁵⁰. Vergilendirmede kıyasın yasak olması nedeniyle gümrük işlemleri sırasında alınan tüm vergi ve diğer mali yükümlülükler, Gümrük Kanunu hükümlerinin kıyasen uygulanması mümkün değildir. Gümrük işlemleri sırasında alınan gümrük vergileri dışındaki vergiler ve diğer mali yükümlülükler açısından gümrük müşavirlerinin sorumlu olup olmadığının belirlenebilmesi için bu vergi ve ek mali yükümlülüklerin düzenlendikleri ilgili mevzuatın incelenmesi gerekmektedir. Zira bu vergiler ve ek mali yükümlülükler, gümrük vergileri gibi dış ticarete ilişkin işlemlerden kaynaklanmakla birlikte Gümrük Kanunu içerisinde düzenlenmemişlerdir.

a- Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi, dâhilde alınan vergiler ve ithalde alınan vergileri kapsayan bir vergi türü olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Katma değer vergisi, esas itibarıyla yurt içinde üretilen ve yurt dışından gelen mal ve hizmetlere uygulanan, kanuni mükellefinin nihai tüketici olduğu vergidir²⁵¹.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Katma değer vergisinin konusu; Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ve her türlü maldır. İthalatta alınan katma değer vergisinde

Bilimler Dergisi, C. 27, S. 4, s.188. (<http://e-dergi.atauni.edu.tr/atauniiibd/article/view/1025009525/1025007771>, ET: 02.05.2016); Öner, s.519.

²⁴⁸ Aksoy, s.5; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.3.

²⁴⁹ Zehra Odyakmaz / Ümit Kaymak / İsmail Ercan (2015): **İdare Hukuku**, 16. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, s.9.

²⁵⁰ Kırbaş, s.56; Öncel / Kumrulu ve Çağan, s.29.

²⁵¹ Öner, s.421.

matrah, eşyanın CIF değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tesciline kadar yapılan her türlü ödemelerin toplamından oluşur²⁵². Katma değer vergisi oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu oranın Bakanlar Kurulu tarafından %1'e kadar indirilip dört katına kadar artırılması mümkündür²⁵³.

Katma değer vergisi, nihai tüketiciye yansıtılan bir vergi olduğu için ihracatçının düzenlediği faturada yer almaz²⁵⁴. Avrupa ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de eşyanın ihraç edilmesi sırasında vergi alınmamakta, eşya varış ülkesinde vergilendirilmektedir²⁵⁵. Katma değer vergisinde de bu amaca uygun olarak eşyanın vardığı ithal ülkesinde vergilendirilmesi, söz konusudur. Mal ithalatında vergiyi doğuran olay ithal işlemi gümrük vergisine tabi ise Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı anda meydana gelir. Bu durumda gümrük beyannamesinin tescili ile gümrük vergisi yanı sıra katma değer vergisinin de ödeme mükellefiyeti doğmuş olmaktadır. Gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde de gümrük beyannamesinin tescili ile katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşmiş olur.

Katma değer vergisinin muhatabının düzenlendiği 50. maddede tebligatın kimlere yapılacağı açıklanmıştır. Buna göre katma değer vergisi, tarh sırasında hazır bulunan mükellefe, kanuni temsilcisine, adına hareket eden komisyoncusuna ile gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilir. Maddedeki "adına hareket eden komisyoncusuna" yerine Gümrük Kanunu'nda yapılan değişikliğe uygun olarak "gümrük müşavirine" ifadesinin kullanılması daha uygundur.

Gümrükte tarh edilerek hazır bulunan mükellefe, kanuni temsilcisine, komisyoncusuna veya gümrük ya da geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilen katma değer vergisine karşı açılacak davalarda Gümrük Kanunu'nun gümrük vergilerine ilişkin esasları uygulanır. Vergisi hiç ödenmeden ya da bir kısmı ödenmeden yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış katma değer vergisi hakkında Gümrük Kanunu hükümleri ile işlem yapılır. İthal edilen eşyaya ilişkin bir istisna hükmü bulunduğu hâlde,

²⁵² Utku Utkulu / İsmail Aydemir (2013): **Türkiye'de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.82.

²⁵³ Bu yetki çerçevesinde Katma Değer Vergisi Kanunu'na Ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için % 1, Ekli (II) sayılı listedeki mallar için % 8 Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, ekli listede yer almayan mallar için de %18 vergi oranı öngörülmüştür (Bkz. 30.12.2007 tarihli 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071230-4.htm>, ET: 25.05.2016).

²⁵⁴ Yılmaz / Özken, Ankara, s.191.

²⁵⁵ Derdiyok, s.318; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.523; Öner, s.432; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.413.

katma değer vergisi alınması durumunda fazla alındığı anlaşılan kısım, Gümrük Kanunu hükümleri uygulanarak iade olunur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda açıkça gümrük müşavirlerinin sorumluluğunu düzenleyen maddeye atıf yapılmamış olsa da bu kanunda eşyanın katma değer vergisi hiç ödenmeden ya da eksik ödenerek yurda sokulması durumunda genel olarak Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirlenmiş olduğundan gümrük müşavirlerini de beyan sahibi ve yükümlü sıfatı ile bu vergilerden sorumlu hâle getirir.

Eşyanın katma değer vergisi hiç ödenmeden ya da eksik ödenerek yurda sokulması durumunda; katma değer vergisinin tarhi, tahakkuku, tebliği Gümrük Kanunu hükümlerine göre yapılır. Bu durumda gümrük müşavirlerinin de bu vergilerden sorumlu olacağını kabul etmek gerekmektedir. Nitekim Gümrük Kanunu'nda yükümlülüğün kapsamı belirlenirken “gümrük idareleri tarafından gümrük idaresi ya da başka bir idare nam ve hesabına tahsil edeceği her türlü vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek” ifadeleri kullanılmıştır. Katma değer vergisi de gümrük idareleri tarafından tahsil edilen bir vergi olmakla yükümlülük kapsamına girmektedir. Danıştay ilgili kararına göre de ithalatta doğan katma değer vergisi gümrük müşavirlerinin sorumluluğu kapsamındadır²⁵⁶. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 181/2. maddesinde belirlenen sınırlama, gümrük müşavirlerinin katma değer vergisinden sorumluluklarına da uygulanacaktır.

b- Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, genel harcama vergilerinin yanında bir kısım özel tüketimleri ayrıca vergilendirmek amacıyla getirilmiştir²⁵⁷. Özel tüketim vergisi, Avrupa Birliği'nin dolaylı vergiler sistemine uyum sağlamak ve birçok ek mali yükümlülüğü birleştirmek maksadıyla oluşturulmuştur²⁵⁸.

Petrol, petrol türevleri, madeni yağlar, motorlu taşıtlar gibi mallar özel tüketim vergisi kapsamına girmektedir. Bir malın özel tüketim vergisi kapsamında olup olmadığı

²⁵⁶ “Dava; gümrük müşavirliği hakkında tahakkuk ettirilen katma değer vergisine ilişkindir. Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kural uyarınca, dolaylı temsil ilişkisi nedeniyle hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı ile birlikte yükümlü olan ve gümrük vergilerinin ödenmesinde müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunan gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır” Danıştay, VDDGK, KT. 19.02.2014, ES. 2013/834, KS. 2014/84 (kazancı.com, ET: 08.10.2016).

²⁵⁷ Mutluer / Öner / Kesik, s.264.

²⁵⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.426.

4760 sayılı özel tüketim vergisi Kanunu'na ekli I, II, III ve IV sayılı cetvellere bakılarak belirlenir. Dış ticaret işlemlerinde özel tüketim vergisinin mükellefi, bu cetveldeki malları imal, inşa ve ithal edenler ile malların müzayede yolu ile satışını yapanlardır. Özel tüketim vergisinin matrahı ise katma değer vergisinden farklı olarak, bazı mallar için advalorem, bazıları için ise spesifik vergi uygulaması ile belirlenmektedir.

İthalat işlemlerinde özel tüketim vergisi, katma değer vergisi gibi eşyanın gümrük vergisinin doğması ile doğar. Eğer eşya gümrük vergisinden muaf ise özel tüketim vergisi, beyannamenin tescil edildiği an doğar. İthalat vergileri ile aynı anda ödenir. Verginin konusunu, özel tüketim vergisi kapsamına giren bazı malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. Özel tüketim vergisi, katma değer vergisinden farklı olarak bir kereye mahsus olmak üzere uygulanır²⁵⁹. İthalinden sonraki teslimlerde özel tüketim vergisi doğmaz.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16/3. maddesine göre; vergisi hiç ödenmeden ya da bir kısmı ödenmeden yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi hakkında Gümrük Kanunu hükümleri ile işlem yapılır. İthal edilen eşyaya ilişkin bir istisna hükmü bulunduğu hâlde, özel tüketim vergisi alınması durumunda fazla alındığı anlaşılan kısım, Gümrük Kanunu hükümleri uygulanarak iade olunur. İthalatta alınan ve gümrük idaresi tarafından hesaplanarak mükellefe, onun kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilen özel tüketim vergisine ilişkin ihtilaflarda, Gümrük Kanunu'nun ithalat vergilerine ilişkin esasları uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tâbi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

Vergisi hiç ödenmeden ya da bir kısmı ödenmeden yurda sokulan eşyalar üzerinden hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi hakkında katma değer vergisi gibi Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanacağına dair atıf bulunmaktadır. Gümrük müşavirleri, bu atıf ile yükümlülüğe ilişkin genel hükümlerin uygulanması suretiyle bu durumda doğan özel tüketim vergilerinden sorumlu olurlar. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 181/2. maddesinde belirlenen sınırlama, gümrük müşavirlerinin özel tüketim vergisinden sorumluluklarına da uygulanacaktır.

²⁵⁹ Derdiyok, s.305; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.426.

c- Damga Vergisi

Kişilerin kendi aralarında veya devletle yaptıkları işlemlerde düzenlenen belge ve kâğıtlara uygulanan mali yükümlülük, damga vergisidir²⁶⁰. Damga vergisinin konusunu, Damga Vergisi Kanunu'nun ekli listelerinde yer alan belge ve kâğıtlar oluşturur²⁶¹. Damga vergisi, dış ticaret işlemlerinde kullanılan beyanname, taşıma senedi, taşıma belgeleri (konşimento) ve özet beyan gibi belgelerden alınır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre bu verginin mükellefi, vergiye konu olan belgeyi imzalayan kişilerdir. Gümrük müşavirleri, beyannameyi kendi adlarına imza ettiklerinden Damga Vergisi Kanunu hükümleri gereği bu verginin mükellefidirler. Bu mükellefiyet, Gümrük Kanunu hükümlerinden değil Damga Vergisi Kanunu hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Gümrük müşavirleri bu bedelleri eşya sahipleri ile aralarındaki vekâlet sözleşmesi hükümleri çerçevesinde masraf olarak eşya sahibine yansıtabilirler.

3- Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluk Kapsamı Dışında Kalan Anti Damping Vergisi ve Telafi Edici Vergi

Dampinge karşı vergi (anti damping vergisi) ve telafi edici vergi, devletlerin ticarete rekabeti ve serbestliği etkileyecek bazı davranışlarda bulunmamak üzere verdikleri taahhütlere uygun davranmadıklarının tespiti halinde, bu davranışların olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması amacıyla, 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun kapsamında uygulanır²⁶². Böyle bir durumda ithalatın yapıldığı ülkedeki üreticilerin olumsuz etkilenmemesi için ekstradan vergi alınır²⁶³.

Damping, bir malın normal değerinin altında bir fiyatla başka bir ülkede ticarete sunulmasıdır²⁶⁴. Bu durum, ticarete rekabeti bozar²⁶⁵. Sübvansiyon ise ihraç edilen malın üretim, imal, ihraç veya taşıma aşamasında ihraç ülkesi tarafından yapılan karşılıksız yardımlardır²⁶⁶. Devletlerin bu konularda verdikleri taahhütlere uygun olmayan davranışlarını telafi etmek üzere alınacak vergilerin miktarı, (sübvansiyon miktarı ve

²⁶⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.433.

²⁶¹ Akdoğan, Vergi Hukuku, s.582.

²⁶² Yağan, s.186.

²⁶³ Yılmaz / Özken, s.63.

²⁶⁴ Yılmaz / Özken, s.63; Yağan, s.186; Öner, s.522.

²⁶⁵ Sadettin Gültekin (2010): "Dış Ticarete Rekabet: Damping" **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi (FMR)**: C.10, S.1, s.13.

²⁶⁶ Derdiyok, s.39; Kutlu, s.35; Hamza Çeştepe (2006): "Dünya Ticaret Örgütünün Son Dönemlerdeki Uygulamalarının Türkiye'ye Etkileri" **Selçuk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, S.6(12), s.159.

damping marjı miktarı) 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun uyarınca İthalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu tarafından yapılan soruşturma sonucunda belirlenir ve ilgili bakanlık tarafından onaylanır. Kurulun soruşturmaya başlaması için maddi zarar, maddi zarar tehdidi altında bulunan, bu şekilde yapılan ithalatın bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirdiğini iddia eden kişiler tarafından şikâyet başvurusu yapılması gerekir. Damping ve sübvansiyona ilişkin hususların tahmin veya uzak olasılıklara değil maddi delillere dayanması ve açıkça görülebilir olması gerekmektedir²⁶⁷.

3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 15. maddesi uyarınca gümrük mevzuatının; gümrük vergisinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin usul ve şekle dair hükümleri, dampinge karşı vergi veya telafi edici verginin tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanır. 3577 sayılı Kanun, telafi edici vergi ve dampinge karşı vergide Gümrük Kanunu'nun şekle ve usule ilişkin belirli konulardaki hükümlerinin uygulanacağını hüküm altına almıştır. Esasa ilişkin hususlar ise 3577 sayılı Kanun'a göre belirlenecektir. Bu Kanun'a göre telafi edici ve dampinge karşı verginin mükellefi ithalatçıdır. Gümrük müşavirlerinin de bu vergiden sorumlu olacağına dair bir hüküm ya da atıf, 3577 sayılı Kanun'da bulunmamaktadır. Dolayısıyla gümrük müşavirlerinin bu vergilerden sorumluluğundan söz edilemez. Danıştay'ın ilgili kararına göre de dampinge karşı vergi ve telafi edici vergiler, gerçek anlamda ithalat vergilerinden sayılmadığı ve 4458 sayılı Kanunun esasa ilişkin hükümleri kapsamı dışında tutulması gerektiği gerekçesi ile gümrük müşavirlerinin sorumlulukları kapsamında kabul edilmemektedir²⁶⁸.

²⁶⁷ Derdiyok, s.231.

²⁶⁸ "Bir üretim dalının korunması amacıyla getirilen dampinge karşı vergi ve telafi edici verginin, ithalde alınan vergi olmasına karşın; her türlü ithalatta değil, haksız rekabete yol açacağı öngörülen bazı ithalatlarda alınması nedeniyle, gerçek anlamda ithalat vergileri olmayıp, bahsedilen ithalatlardan zarar verici etkilerini gidermek ve yerli üreticiyi korumak amacıyla uygulanan bir tedbir olduğu; dolayısıyla, dampinge karşı vergi ve telafi edici verginin, 4458 sayılı Kanunun yalnızca "usul ve şekle müteallik" hükümlerinin uygulanması bakımından "gümrük vergileri" kapsamında değerlendirilmesi; "esasa ilişkin" hükümleri açısından ise, anılan Kanunun kapsamı dışında tutulması gerekir İthalatçı Firmanın gümrük işlemlerini takip eden davacı müşavirlik Şirketi adına, 4458 sayılı Kanunun gümrük müşavirlerinin vergisel sorumluluğunu düzenleyen ve niteliği itibarıyla "esasa müteallik hükümler" içeren maddeleri uyarınca dampinge karşı vergi tahakkuku ve bu vergi üzerinden katma değer vergisi ek tahakkuku yapılması, 3577 sayılı Kanunun 15. maddesinin 1. fıkrasına aykırıdır" Danıştay, 7.D., KT. 09.11.2009, ES.2008/1992, KS. 2009/4639 (kazancı.com, ET: 01.04.2017).

D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN MÜTESELSİL SORUMLU OLMASI

1- Müteselsil Sorumluluk Kavramı

Bir alacaklının karşısında birden fazla borçlunun bulunduğu ve alacaklının bu borçlulardan dilediğine başvurarak alacağını talep edebilme yetkisinin olduğu hukuki ilişkide, müteselsil borçluluk söz konusu olur²⁶⁹. Borçlulardan dilediğine belli bir sıra gözetilmeksizin başvurulması, müteselsil sorumlulukta sorumluluğunun asli niteliğini öne çıkarmaktadır²⁷⁰. Müteselsil sorumluluğun amacı, karşısında birden fazla borçlu yer alan alacaklının durumunu güçlendirmektir²⁷¹. Müteselsil sorumluluk ile alacaklının alacağını tahsil etmesinde garanti sağlanmaya çalışılmaktadır.

Özel hukuk ilişkilerinde aynı borçtan birden fazla kişinin sorumlu olması genelde bir sözleşmeye bazen de kanuni bir düzenlemeye dayanmaktadır²⁷².

2- Kamu Alacaklarından Müteselsil Sorumluluk

Birden fazla kişinin sorumluluğu, aksi belirtilmedikçe kural olarak müşterek sorumluluktur²⁷³. Müşterek sorumlulukta, alacaklı idarenin önce asıl mükellefe başvurması yani borçlulara başvurmada belli bir sıra gözetmesi gerekir²⁷⁴. Örneğin; kanuni temsilcilerin, kaynakta vergi keserek vergi dairesine yatıranların, limited şirket ortaklarının ve mirasçılardan sorumlulukları müşterek sorumluluk niteliğindedir²⁷⁵.

Vergi alacaklarının garanti altına alınması amacıyla müşterek sorumluluk hükümleri yanı sıra müteselsil sorumluluğun kabul edildiği hâller vardır²⁷⁶.

Kamu hukuku açısından ise kamu alacaklarının garanti altına alınmasını amaçlayan müteselsil sorumluluk, kanuna dayanır²⁷⁷. Mükellefiyet ve sorumluluğun devrine ilişkin

²⁶⁹ Hatemi / Gökyayla, s. 325; Kılıçoğlu, s.735; Nurcihan Dalcı Özdoğan (2015): **Müteselsil Borçluluk**, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.25.

²⁷⁰ Adnan Gerçek (2005): “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.54, S.3, s.180.

²⁷¹ Dalcı Özdoğan, s.62.

²⁷² Kılıçoğlu, s.736.

²⁷³ Öner, s.79; Aktaş Kulaç, s.31; M. Kamil Mutluer (2011): **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, s.62.

²⁷⁴ Aktaş Kulaç, s.31; Arslan, s.67; Gerçek, s.178; Öner, s.70; Von Tuhr, Çev. Edege, s.787.

²⁷⁵ Arslan, s.67; Öner, s.70.

²⁷⁶ Öner, s.70.

²⁷⁷ Aksoy, s.43.

sözleşmelerin idareyi bağlamaması prensibi uyarınca vergiler ve diğer kamu alacakları açısından sözleşmelerle müteselsil sorumluluk oluşturulması mümkün değildir²⁷⁸. Ancak özel hukuk sözleşmeleri ile taraflar arasında vergilerden müteselsil sorumluluk kararlaştırılırsa bu durum, özel hukuk kapsamında bir ilişki doğurur ve verginin idare tarafından tahsili açısından bir sonuç doğurmaz. Aradaki sözleşmeye dayanan müteselsil sorumluluk hâllerinin vergiler açısından sonuç doğurması, bu hâllerin kamu alacaklarını düzenleyen ilgili kanunlarda tanınmasına bağlıdır.

Örneğin; 04.06.2008 tarihinde AATUHK'nın 35. maddesinde yapılan değişiklikle "limited şirketlerden tahsil edilemeyen borçlar için şirket ortaklarının şahsen sorumlu olacağı" şeklindeki düzenlemeye, 2008 yılında "ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı" şeklinde bir ek yapılmıştır. Yine, AATUHK'nın 35. maddesinde, (başta anonim şirketler olmak üzere) tüzel kişiliğin borcunun kanuni temsilciden tahsil edilebileceği, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları hükme bağlanmıştır. Bu gibi kanuni düzenlemelerle vergilerde müteselsil sorumluluk hükümleri getirilmiştir.

Müteselsil sorumluluğun, alacağı garanti altına alma niteliği bulunması, aynı borçtan birden fazla kişinin aralarında sıra gözetilmeksizin borçtan sorumlu olması ve borçlulardan birinin borcu ödemesi ile borcun son bulması ilkeleri, hem özel hukuk hem de vergilerde müteselsil sorumluluk için geçerlidir. Fakat bu ortak noktalarda dahi kamu alacaklarının ve gümrük vergilerinin yapısından kaynaklanan bazı farklılıklar oluşmaktadır.

3- Gümrük Kanunu'na Göre Müteselsil Sorumluluk

Gümrük Kanunu'nun 192. maddesine göre aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok kişinin sorumlu olduğu hâllerde bu kişiler, söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Gümrük vergileri açısından da müteselsil

²⁷⁸ Kırbaş, s.82; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.86.

sorumluluk, birden fazla muhatap bularak tahsilat imkânını güçlendirme düşüncesi ile oluşturulmuştur²⁷⁹.

Beyan sahibi sıfatı ile yükümlü olduğu belirlenmiş olan gümrük müşavirleri, dolaylı temsil durumunda hesabına gümrük beyanında bulunulan kişinin de yükümlü olmasından dolayı aynı vergi borcundan eşya sahipleri ile birlikte sorumludurlar. Bu bakımdan gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinden sorumlulukları, “müşterek ve müteselsil sorumluk” niteliğindedir.

Alacaklı devlete, borçlular arasında sıra gözetmeden alacağını isteme hakkı vermesi bakımından gümrük müşavirlerinin sorumluluklarında, sorumluluğun müteselsil olma niteliği öne çıkmaktadır.

Gümrük vergilerinden müteselsil sorumluluk, sorumluluğun oluşma şekli, borçluların takibi ve yargı organları karşısındaki durumları gibi hususlar bakımından özel hukuktan farklı şekilde incelenmelidir.

E- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN DOLAYI TAKİBİ

1- Kamu Alacaklarında Müteselsil Sorumluların Takibi

Müteselsil sorumluluk, yükümlü ile vergiden sorumlu olan kişiler arasında veya birden fazla vergi sorumlusu arasında söz konusu olabilir²⁸⁰. Müteselsil borçlulukta her bir borçlu, borcun tamamından sorumludur ancak alacaklı borcun ifasını bir defa isteyebilir²⁸¹. Bunun anlamı, borçlulardan biri ödeme yapmışsa borcun sona ereceği ve bir daha istenemeyeceğidir. Vergilerin bir defa tahsil edilmesi durumunda, diğer müteselsil borçluların da borçları sona erer²⁸².

Birden fazla kişinin aynı vergiden sorumlu olması durumunda bunlar arasında takibin ne şekilde yapılacağı, irdelenmesi gereken bir husustur. Bazı birlikte sorumluluk hâllerinde, alacaklı devletin borçlulardan birine yaptığı takibin sonuçsuz kalmasında sonra diğer sorumlulara başvuracağı ilgili kanunda hükme bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan vakıf ve cemaat

²⁷⁹ Nural, s.571; Bahçeci, s.424; Aktaş Kulaç, s.32.

²⁸⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.85.

²⁸¹ Hatemi / Gökyayla, s. 327; Reisoğlu, s.440.

²⁸² Bayraklı, s.119; Gerçek, s.182.

gibi teşekküllerin ödevlerinin, kanuni temsilcileri aracılığı ile yerine getirileceği ve bu kişilerin sorumluluklarının, “asıl mükelleften vergi borcunun tahsil edilememesi” ve “sorumlunun vergi kanunlarında kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmemesi” şartlarına bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır. İdare tarafından öncelikli olarak temsil edilenin mal varlığına başvurulacak olması, kanuni temsilcilerin vergilerden sorumluluğunun fer’i nitelikte olduğunu göstermektedir²⁸³.

Belirli kişiler için mesleki faaliyetlerinin icrasında vergilerden sorumluluklarının öngörülmesinin, birlikte çalıştıkları kişileri seçmede daha özenli davranmaları ve vergileri ödeyecek kişiler ile çalışmak istemeleri gibi ticari hayatta güven ortamını sağlamaya yönelik etkileri de bulunmaktadır²⁸⁴. Bu ve kamu alacağının tahsilinin garanti altına alınması gibi amaçlarla bazı meslek grupları, mesleki faaliyetleri sonucunda vergilerden sorumlu olmaktadır. Gümrük müşavirlerinin Gümrük Kanunu’nda düzenlenen sorumlulukları, Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinde düzenlenen serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluğuna benzemektedir²⁸⁵.

Serbest muhasebeci mali müşavirler, imzaladıkları beyanname ve tasdik raporlarındaki bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı mükellef ile beraber müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Serbest muhasebeci mali müşavirlerinin sorumluluklarının da gümrük müşavirleri gibi mesleki faaliyetlerinden doğması sebebiyle bu mesleği gerçekleştirenler için vergilerden sorumlulukta takibin usulünün açıklanması, bu tezin inceleme konusu ile bir karşılaştırma imkânı verebilir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluğunun müteselsil sorumluluk olması ve müteselsil sorumluluğun da alacaklıya borçlular arasında sıra gözetilmeksizin borcunu dilediğinden isteme imkânı vermesi hususlarının kabulünde bir tereddüt bulunmamaktadır. Fakat vergilendirmenin tarh, tebliğ, tahakkuk ve kesinleşme gibi aşamalarının bulunması sebebiyle serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu aşamalardan hangisinde takip edilmeye başlanabileceğinin belirlenmesinde tereddüt oluşabilmektedir.

²⁸³ Arslan, s.67; Öner, s.26, 187; Ayaz, s.62; Saban, s.81; Gerçek, s. 161; Eslem Ayaz (2014): **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.62.

²⁸⁴ Halil İbrahim Aygündüz (2006): “**Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları**” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.33.

²⁸⁵ Bahçeci, s.431.

Mükellefin şekli yükümlülüklerini yerine getiren serbest muhasebeci mali müşavirlerin müteselsil sorumlulukları oluştuğunda icra takibine tabi tutulması için vergi ve ceza tahakkukunun mükellef açısından kesinleşmesi şartı aranması gerektiği yönünde bildirilen görüşler bulunmaktadır²⁸⁶. Tahakkukun kesinleşmesi, asıl sorumluya karşı tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi tüm işlemlerin yapılması, aşamaları ile tamamlanmaktadır. Bu düşünceye göre müteselsil sorumlu olarak meslek mensubu, tahakkukun kesinleşmesi aşamasına kadar idare tarafından gerçekleştirilen vergilendirmeye ilişkin işlemlere dâhil olmayacak ve bu işlemlere karşı kanuni haklarını kullanamayacaktır. Bu durum, meslek mensuplarının vergilerin kesinleşmesinden önceki sakatlıklara idari yargıda itiraz etmelerinin mümkün olmamasına ve sadece tahsil aşamasına ilişkin iptal davası sebeplerini ileri sürebilmelerine sebep olacaktır²⁸⁷. Bu durumun, vergilerden sorumlu olan meslek mensubunun Anayasa'nın 36. maddesinde belirtilen adil yargılanma hakkının engellenmesi sonucunu doğuracağı düşünülmektedir.

2- Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Vergileri İçin Takibi

Gümrük vergilerinin de doğar doğmaz kesinleşmemesi ve beyannamenin tescili, verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aşamalarının ayrı olması, borçluların takibine ne zaman başlanabileceği hususlarını tartışmalı hâle getirmektedir.

Gümrük vergileri açısından alacaklı devlet, eşya sahibi ya da dolaylı temsilci olan gümrük müşavirinden herhangi birine başvurarak alacağını talep edebilir. Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerinin sorumluluğunun oluşması, alacağın asıl borçludan alınması gibi bir şarta bağlanmamıştır.

Gümrük vergilerinden sorumluluk, dış ticarete konu olan eşya ile sorumlu arasındaki mülkiyet ilişkisine bağlı değildir. Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerinin fer'i sorumlu olduklarının kabulüne işaret eden bir hüküm de bulunmadığından gümrük müşavirleri, beyan sahibi sıfatı ile oluşan tüm mali yükümlülüklerden birinci dereceden sorumludurlar.

²⁸⁶ Arslan, s.178; İmzaladıkları beyannameler ve tasdik ettikleri raporlardaki bilgilerin defter kayıtları ya da diğer belgelere uygun olmaması sebebiyle ortaya çıkan vergi ziyaından müteselsil sorumlu olan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin icrai takibi, asıl mükellefe yapılan vergi tahakkukunun kesinleşmesine bağlanmıştır (Öner, s.80).

²⁸⁷ Canyaş, s.197.

Gümrük müşavirleri, tahsilatın sonuçsuz kalması şartına bağlı olmadan, vergi tahakkukuna sebep olan durumu biliyorlar veya meslek icabı ve mutata olarak bilmeleri gerekiyorsa mali sorumluluk altına girmektedirler. Gümrük idaresi, gelir eksikliğine sebep olan durumun temsilci tarafından bilindiği ya da bilinmesi gerektiği kanaatine varırsa eşya sahibi ile birlikte temsilciye de tebligat yapar²⁸⁸.

3- Danıştay Kararlarına Göre Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Vergilerinin Tahsili İçin Takibi

Gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinden dolayı sorumlu olmaları hâlinde takipleri hususu, Danıştay kararlarına konu olmuştur. Bu konu; yargı kararlarında sıkça tartışılmış ve sonuç itibarıyla alacaklı idarenin, tahakkuk safhasından itibaren her borçluya sıra gözetmeksizin ödeme emri gönderebileceği kabul edilmiştir.

Gümrük müşavirlerinin sorumluluğunun söz konusu olması için idarenin eşya sahibine bir takip yapması ve bu takibin sonuçsuz kalması gerekmediği hususu, Danıştay kararlarında; "... gümrük müşaviri aracılığıyla sahte dahilde işleme izin belgeleri ile yapılan geçici ithalat sırasında tahakkuk eden gümrük vergilerinin takibi için, alacaklı gümrük idaresinin tahakkuk safhasından itibaren, her aşamada müşterek ve müteselsil sorumlulardan sadece birine ya da aynı anda her ikisine vergi alacağının tahsili için başvurabileceği sonucuna varılmıştır...²⁸⁹", "... ithalat işlemleri temsil hükümlerine göre yürütülerek yapılan ithalatlarda beyanı yapan gümrük müşaviri ile hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı yükümlü olmakta ve ithalat vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin giren eşyaya ait vergilerin ödenmesinden, gümrük müşavirlerinin de ithalatçı ile birlikte müteselsilen sorumlu oldukları anlaşıldığından gümrük idaresince, kamu alacağı için aralarında sıra gözetilmeksizin tahsil edilmeyen alacak nedeniyle cebren takip yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır"²⁹⁰ şeklinde ifade edilmektedir.

Gümrük müşavirlerinin beyan sahibi olarak yükümlü olduklarından vergi borcunun ödenmesi için meslek mensuplarına başvurulması, vergilendirmenin tahakkuk safhasından itibaren her aşamada mümkündür. Danıştay'ın bu nitelendirmesi, borcun tahsil aşamasından önceki aşamalarda işlemlerde bulunabilecek hukuka aykırılıklar

²⁸⁸ Derdiyok, s.198.

²⁸⁹ Danıştay, 7.D., KT. 30.11.2005, ES. 2002/1220, KS. 2005/3010 (kazancı.com, ET: 08.06.2016).

²⁹⁰ Danıştay, VDDGK, KT. 25.01.2012, ES. 2010/361, KS. 2012/20 (kazancı.com, ET: 08.06.2016).

bakımından gümrük müşavirlerinin de hukuki imkânlarını kullanmalarını olanaklı hale getirdiğinden adil yargılanma hakkının etkin kullanılabilmesi bakımından daha yerindedir.

Müteselsil sorumluluğun niteliği gereği alacaklının müteselsil sorumlulardan birinden talepte bulunması, diğer borçlulara olan talep hakkından vazgeçtiği anlamına gelmez²⁹¹. Bu nedenle alacaklı idarenin vergilerin tahsili için önce eşya sahibine başvurması gümrük müşavirine de başvuramayacağı anlamına gelmez. Yukarıda ilgili kısımlarına yer verilen Danıştay kararlarında, borçlulardan her ikisine birden takip yapılabileceği ve borçlular arasında sıra gözetilmeyeceği belirlenmiştir. Ancak Danıştay'ın ilgili kararında; "...alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunabilmesi, müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu ise de; birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteme imkânına sahip olan alacaklının, bütün borçlular yerine borçlulardan sadece biri adına ek tahakkuk yaparak tebliğ etmesi durumunda, sonradan diğer borçlular adına da ek tahakkuk yapmak yerine, yapılan ilk tahakkukun sonucunu beklemesi ve bu tahakkukun sonucuna göre diğer borçlular adına işlem tesis etmesi gerekmektedir..."²⁹² şeklinde belirlenerek; şayet borçlulardan birine önce tahakkuk yapılmışsa bunun sonucunun beklenmesi gerektiğine dikkat çekilmiştir.

Müteselsil sorumluluğun niteliği itibariyle her ne kadar alacaklının borçluların her birine borcun tamamının ödenmesi için başvurma hakkı bulunmaktaysa da alacaklı edimin tamamını sadece bir defa talep edebilir²⁹³. Birden fazla müteselsil sorumlu için aynı anda tarhiyat yapıldığı ve bunlardan her birinin idari yargıya başvurdukları ve davaların sonuçlarının birbirlerinden farklı olduğu düşünüldüğünde ortaya oldukça problemlili durumların çıkacağı açıktır²⁹⁴. Ayrıca ilk takip yapılan sorumlu tarafından borcun ödenmesi hâlinde, borç sona ermiş olduğundan diğer sorumlulara ilişkin takip için yapılan masraflar boşa çıkacaktır. Ancak ilk tarhiyatın tahsilatla sonuçlanmadığı ve tahakkukun muhatabının itiraz etmemesi veya itirazlarının reddedilmesi üzerine verginin kesinleştiği durumda diğer sorumlulara başvurulması hâlinde, vergilendirmenin tarh ve tahakkuk aşamaları geçmiş ve bu aşamalara ilişkin itiraz süresi dolmuş olduğundan kendisine sonradan tarhiyat yapılan sorumlunun kanundan doğan haklarını kullanamaması ve adil

²⁹¹ Dalcı Özdoğan, s.46.

²⁹² Danıştay, 7.D., KT. 20.11.2013, ES. 2009/1602, KS. 2013/6426 (kazancı.com, ET: 08.06.2016).

²⁹³ Dalcı Özdoğan, s.44.

²⁹⁴ Canyaş, s.198.

yargılanma hakkının ihlâl edilmesi tehlikesi ortaya çıkmaktadır. Yukarıda yer verilen Danıştay kararında da ilk tahakkuk sonuçlanmadan diğer sorumlulara ek tahakkuk yapılmaması, ilk tahakkuk ile şayet tahsilat gerçekleşmezse diğer sorumlular hakkında ek tahakkuk işlemi yapılması gerektiğinin kast edildiği düşünülmektedir.

4- Gümrük Müşavirlerinin Eşya Sahiplerine Karşı Rücu Hakkı

Vergilerde sorumluluk açıklanırken değinilmesi gereken bir diğer husus, sorumlunun asıl mükellefe rücu hakkıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi kanuni temsilcinin vergilerden sorumluluğu hususunu, asıl mükellefe rücu hakkı ile birlikte düzenlemiştir. Fakat gümrük müşavirlerinin müteselsil sorumluluğu oluştuğunda ödediği tutarlar için eşya sahiplerine veya ithalatçılara rücu hakkı bulunduğu dair herhangi bir kanuni düzenleme yapılmamıştır. Gümrük müşavirlerinin ödemiş olduğu vergiler için Gümrük Kanunu kapsamında eşya sahiplerine rücu hakkı bulunmamaktadır. Gümrük müşavirinin Gümrük Kanunu kapsamında eşya sahibine başvuru hakkı olmaması, gümrük vergilerinden sorumlulukta asıl sorumlu-feri sorumlu şeklinde bir ayırım olmaması nedeniyledir. Gümrük Kanunu'na göre yükümlü olan gümrük müşaviri, gümrük vergilerinden bizzat sorumludur. Ancak gümrük müşaviri, eşya sahibine yüklenebilecek bir kusurla zarara uğradığını ileri sürerek çalışmanın İkinci Bölümünde yer verilen vekâlet sözleşmesi hükümleri kapsamında zararının giderilmesi hususunda yargı yoluna başvuru hakkını kullanabilir.

F- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNE KARŞI İTİRAZ VE DAVA HAKKI

1- İtiraz

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtildiği üzere Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti ilkesi gereği, kamu hukuku ilişkisinin üstün tarafı olan idarenin faaliyetleri, yargı denetimine tabidir²⁹⁵. Bu husus, Anayasa'nın 125. maddesinin 1. fıkrasında açıkça ortaya konmuştur. Vergilerin Anayasa'ya ve kanunlara uygun alınıp alınmadığının yargısal denetime konu olması, vergilendirme ilişkisinin taraflarının hukuk

²⁹⁵ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.39; Halil Kalabalık (2011): **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 4. Baskı, Sayram Yayınları, Konya, s.85; Ahmet Nohutçu (2015): **İdari Yargı**, 15. Baskı, Savaş Kitabevi, Ankara, s.21; Reşit Gürbüz: (2011): **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, s.19; Metin Günday (2011): **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, s.46.

güvenliğini sağlamaktadır²⁹⁶. Gümrük idarelerinin vergilendirmeye ilişkin işlemleri de idari yargı konusu olur.

Gümrük yükümlülerinin idarenin kendilerinin aleyhine yaptığı işlemlerden gümrük yükümlülüklerine itiraz hakları bulunmaktadır. Yükümlülerin, kendi adlarına tahakkuk eden vergilere karşı ayrı ayrı itiraz etmeleri gerekmektedir²⁹⁷.

Yükümlüler, tahakkuk eden vergilere karşı vergilendirmeye ilişkin tüm hususlara itiraz edebilirler. İtiraz, vergilendirmeye ilişkin hususlara ve gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı da yapılabilmektedir. Tahlile itiraz ise eşyanın kolay tanımlanamadığı veya eşyanın tanımlanmasının ancak bilimsel yöntemler ve kimyasal tahliller aracılığı ile mümkün olabileceği durumlarda uygulama alanı bulur²⁹⁸. Yükümlüye tanınmış olan bu hakla idarenin yapmış olduğu vasıflandırmanın doğru olduğunun mükellef tarafından da kabul edilmesi veya yanlış olduğunun ortaya çıkması amaçlanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun itiraza ilişkin 242. maddesinin 1. fıkrasında yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri düzenlenmiştir. Şayet süresinde olmak kaydıyla itiraz dilekçesi yanlış makama verilirse bu itiraz, süresinde yapılan itiraz sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır. Süresinde yapılan itiraz, ödeme süresini keser.

Adı geçen maddenin 4. fıkrasında ise itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır. Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi, idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlar. İtirazların idare tarafından 30 gün içerisinde değerlendirilerek kararın ilgiliye bildirilmesi gerekmektedir. Bu sürede sessiz kalınması, itirazın reddi anlamına gelecektir. Yükümlü, ancak idareye karşı yapmış olduğu itirazın reddinden sonra idari yargı yolunu kullanabilir.

²⁹⁶ Aksoy, s.93.

²⁹⁷ Erkan Ertürk (2013): "Gümrük Vergi ve Cezalarının Tahakkuk ve Tebliği ile Uzlaşma ve İtiraz Süreçleri" **Yaklaşım Dergisi**, S.250, Ekim, s.260.

²⁹⁸ Öner, s.536.

2- İptal Davası

a- İtiraz Yolunun Tüketilmesinin Gerekmesi

Gümrük müşavirleri ve diğer yükümlülerin gümrük vergilerine ilişkin tesis edilen işleme karşı dava açabilmeleri için öncelikle idari itiraz yolunu tüketmeleri gerekir.

İşlemi tesis eden idareye karşı, zorunlu itiraz yolu öngörülmüş olan durumlarda, bu itiraz yapılmadan idari yargı yoluna başvurulduğunda açılan dava, “idari mercii tecavüzü” gerekçesiyle reddedilir²⁹⁹. Gümrük idaresine karşı itiraz yolu tükendikten sonra işlemin yapıldığı yargı yerinde idari yargı yolu kullanılarak dava açılması mümkün hâle geleceğinden öncelikle idareye itiraz yolunun tüketilmemesi, açılan davanın idari mercii tecavüzü nedeni ile reddedilmesine sebep olur.

İdare tarafından itiraza karşı karar verilmesi gereken 30 gün içerisinde sessiz kalınması durumunda itiraz reddedilmiş sayılacağından 30 günlük sürenin sonunda dava açılması mümkündür.

b- Görevli ve Yetkili Mahkeme

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 6. maddesinde göre; gümrük idaresinin vergilendirmeye ilişkin işlemlerine karşı açılan davalarda vergi mahkemeleri görevlidir.

Gümrük idaresi ile dava yoluna başvuracak kişi arasında uyuşmazlığa neden olan konu, vergilendirme işlemlerine ilişkin değil ise görevli mahkeme idare mahkemeleridir.

Gümrük Kanunu’nun 242/4. maddesine göre; itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı merci yetkilidir.

c- Dava Ehliyeti

İdari yargıda dava açabilecek kişinin medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması (objektif dava ehliyeti) yanında ayrıca iptali istenilen idari işlemin menfaatini ihlal

²⁹⁹ Nohutçu, s.188; Kılıç, s.581; Akın, s.44.

ediyor olması (sübjektif dava ehliyeti); bu menfaatin de, meşru, güncel, kişisel ve ciddi nitelik taşıması gereklidir³⁰⁰.

Vergi hukukunda, vergiden birlikte sorumlu olan kişilerin dava açma ehliyeti tartışmalıdır. Danıştay, vergi sorumlusunu hak ihlalinin doğrudan olmasa da dolaylı olarak etkilenen kişi olarak kabul etmekte ve vergi sorumlusunun malvarlığında azalmaya sebep olan durumlarda dava ehliyeti var kabul edilmektedir³⁰¹. Vergi hukukunda mükelleflerin ve kendilerine vergi cezaları kesilenlerin dava ehliyeti bulunduğu Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu Kanun'da mükelleflere ilişkin yapılan düzenlemelerin vergi sorumlularına da şamil olması karşısında vergi sorumlularının da dava ehliyeti bulunduğu kabul edilmelidir³⁰².

Gümrük Kanunu'nda vergi mükellefi ve sorumlusu gibi bir ayrım bulunmamaktadır. Yükümlülerin itiraz ve yargı yoluna başvuru haklarının bulunması ve Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde gümrük müşavirlerinin de beyan sahibi olarak "yükümlü" olduğunun kabul edilmesi karşısında, gümrük müşavirlerinin kendilerine uygulanan vergiler, kesilen cezalar ve alınan kararlara karşı itiraz ve idari yargı yolunu kullanma hakları tartışma konusu olmaz. İtiraz yolu ile sonuç alamayan gümrük müşavirlerinin, idari yargı yoluna gitme hakları bulunmaktadır.

Gümrük müşavirleri ancak kendi haklarını ihlal eden idari işlemlere karşı dava açabilirler. Henüz vergi ya da cezalara ilişkin tebligat ile muhatap olmayan gümrük müşavirlerinin, meşru, güncel, kişisel ve ciddi nitelik taşıyan bir menfaatleri bulunmayacağından dava ehliyetleri de bulunmaz. İdari işlemde bizzat etkilenmediği kabul edilir. Bu sebeple gümrük müşavirleri tarafından sadece eşya sahibi adına kesilen vergiler veya cezalar konu edilerek idari yargıya başvurulması, mümkün değildir³⁰³.

³⁰⁰ Ramazan Çağlayan (2012): **İdari Yargılama Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Kitabevi, s.231; Mustafa Akkaya (1997): "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.46, S.1, s.195; Turan Yıldırım / Melikşah Yasin / Nur Kaman vd (2015): **İdare Hukuku**, XII Levha Yayınları, İstanbul, s.773; Nohutçu, s.190.

³⁰¹ "...bu ödemenin yapılması ile şirketlerinin malvarlığında belirtilen miktar kadar azalma meydana geldiğinden, hak ve menfaatlerinin ihlal edildiği, bu nedenle dava açma ehliyetlerinin olduğu" iddialarıyla açılan bu davada, davacı şirketin menfaatinin bulunduğu sonucuna varıldığından vergi mahkemesince işin esası incelenerek karar verilmesi gerekirken, davacı şirketin dava açma ehliyetinin bulunmadığına ilişkin olarak verilen kararda isabet görülmemiştir" Danıştay, 9.D., KT. 20.01.2010, ES. 2009/8568, KS.2010/86, (kazancı.com, ET: 01.04.2017).

³⁰² Akkaya, s.198.

³⁰³ "A adına tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisine vaki itirazın reddine dair olup, anılan şahıs adına tesis edilen işlemin iptali istemiyle, ... Gümrük Müşavirliği Anonim Şirketince açılan davada, kendisi adına yapılan herhangi bir tahakkuk bulunmadığı gibi, başkası adına tesis edilen idari işlemin iptalini istemekte de

Gümrük müşavirleri bizzat kendilerine ilişkin yapılan tahakkuk ve ek tahakkuklara karşı yargı yoluna başvuru haklarını kullanabilirler.

d- Davanın Yürütmeye Etkisi

Gümrük vergilerinin tahakkukuna karşı açılan davalar, yürütmeyi durdurur. Zira İYUK'un 27/4. maddesine göre 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. Gümrük vergilerinin tahakkukuna karşı yürütmenin kendiliğinden durmasını engellemek üzere düzenlenmiş olan Gümrük Kanunu'nun 245/3. maddesi, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir³⁰⁴. Gümrük Kanunu'nun 245. maddesi 18.06.2009 tarihinde kabul edilen 5911 sayılı Kanun'un 68. maddesi ile kaldırılmıştır. Bu nedenle gümrük müşavirleri ya da diğer yükümlüler tarafından açılan davanın, gümrük vergilerinin tahsiline ilişkin yürütmeyi durduracağı kabul edilmelidir.

G- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNDEN SORUMLULUKLARININ SONA ERMESİ

Gümrük müşavirlerinin vergiler ve diğer mali yükümlülükler bakımından sorumluluklarının sona erme nedenleri, AATUHK hükümleri saklı kalmak üzere Gümrük Kanunu'nun 208. maddesinde düzenlenmiştir.

1- Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Nedenler

Gümrük Kanunu'nun 208. maddesinde düzenlenen sona erme hâlleri; vergilerin ödenmesi, vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi, gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi, imha edilmesi, terk edilmesi, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı, gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın, kanuna aykırı TGB'ye girişi nedeniyle müsadere edilmesi olarak belirlenmiştir. Gümrük Kanunu içerisinde borcu ortadan kaldıran nedenler arasında sayılmamışsa da uzlaşma ve

menfaatinin olmadığı açıktır" Danıştay, 7.D., KT.23.09.2014, ES. 2010/756, KS.2014/4099 (kazancı.com, ET: 20.11.2016)

³⁰⁴ Gümrük Kanunu'nun 245/3. maddesi; "Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel olmaz" hükmünü amirdi. Bu hüküm Ordu Vergi Mahkemesinde görülen bir davada, Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Hüküm, Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2005 tarihli ve 2005/71 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

zamanaşımı da borcu sona erdiren nedenler kapsamında değerlendirilecektir. Gümrük müşavirlerinin Gümrük Kanunu kapsamında vergilerden sorumluluklarının Gümrük Kanunu'nda düzenlenen sona erme hâlleri; ödeme, gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, geri verme veya kaldırma, uzlaşma zamanaşımı ve diğer nedenler olarak inceleme konusu yapılmıştır.

a- Ödeme

Bütün borçlarda olduğu gibi vergi borçlarında da en doğal sona erme sebebi, ödemedir³⁰⁵. Geçerli bir ödeme, kanuna uygun surette yapılmalıdır. Ödeme için vergi alacağının muaccel hâle gelmesi yani idare tarafından tahsil edilebilir olması gerekmektedir³⁰⁶.

Gümrük müşavirleri ile eşya sahiplerinin vergilerden sorumlulukları müteselsil sorumluluk niteliğinde olduğundan bunlardan biri tarafından yapılan ödeme, borcu diğeri açısından da sona erdirir.

Gümrük Kanunu'nun 198/1. maddesine göre hiç alınmadığı ya da noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu madde hiç alınmayan veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergileriyle ilgili olup 197. maddenin birinci ve üçüncü bentlerinde düzenlenen durumları kapsamaz³⁰⁷.

Hiç alınmadığı ya da noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerinin dışında kalan vergilerin ne zaman ödeneceği, Gümrük Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Normal yollarla tebliğ ya da tahakkuk eden yani tahakkuku ve tebliği aynı anda gerçekleşen gümrük vergilerinin gümrük beyan işlemlerinin tamamlanması gereken duruma göre yirmi ya da kırk beş günlük sürede ödemenin yapılması gerektiği belirtilmektedir³⁰⁸. Buna karşılık gümrük vergilerinin ödenmesi konusunda Gümrük Kanunu'nda düzenleme bulunmadığından ödeme zamanının tespitinin AATUHK'nun 37. maddesine göre

³⁰⁵ Arslan, s.112; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.123; Yusuf Karakoç (2004): **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s.439.

³⁰⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.123.

³⁰⁷ Ok, s.198.

³⁰⁸ Selen, s.198.

yapılmasının gerekeceği de savunulmaktadır³⁰⁹. Gümrük Kanunu'nda eşyanın gümrük gözetimine girmesinden itibaren eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için belirlenmiş olan yirmi veya kırk beş gün içinde, vergilerin ödenebileceğine ilişkin görüşün daha yerinde olduğu düşünülmektedir.

Hiç alınmadığı ya da noksan alındığı belirlenen gümrük vergilerinde yükümlü, ödeme süresi bitmeden yazılı olarak ve teminat göstererek sürenin 30 gün uzatılmasını talep edebilir. Ancak bu hâlde gecikme faizi ödenmesi zorunludur.

Ödeme, Türk parası olarak yapılır. Ödeme yeri, gümrük saymanlıklarıdır. Ancak yetki verilmiş bankalar aracılığı ile de ödeme yapılabilir. Bunun dışında ödemenin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Vakıfbank işbirliğinde oluşturulmuş "gümkart" uygulaması ile de yapılması mümkündür. Bu durumda yükümlü, gerekli şartları taşıyan gümkart aracılığı ile beyannameye ilişkin gümrük vergilerini karttan ödeyebilmektedir. Bu pratik ödeme yöntemi, zaman kaybını önler.

Gümrük Kanunu'nun 198/2. maddesi gereğince yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı 242. madde çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresinin idarenin veya yargı merciinin verdiği karardan sonra yeniden başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

b- Gümrük Beyannamesinin İptal Edilmesi

Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, gümrük yükümlülüğünü sona erdiren hâller arasında sayılmıştır. Gümrük beyannamesi iptal edilen eşya, serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünden çıkar³¹⁰. Gümrük Kanunu'nun 58. maddesinin 2. fıkrasında, beyannamenin iptal edilmesi, beyannamesi tescil edilen eşyanın gümrük gözetiminden çıkarılması sebepleri arasında sayılmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 64. maddesinde gümrük idaresinin beyan sahibinin talebi olması durumunda, beyannameyi iptal edebileceği durumlar düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre beyannameye yer alan gümrük rejimi tercihinin yanlışlık ile yapıldığı veya beyannameye yer alan gümrük rejimi tercihinde yanlışlık olmadığı hâlde buradaki rejimin, eşyaya uygulanmasının özel nedenler ile artık mümkün olmadığı hususlarından

³⁰⁹ Alper Yeşilova (2017): **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.95.

³¹⁰ Yağan, s.107.

birini kanıtlayıcı belgeler ibraz edildiğinde gümrük idaresi tarafından gümrük beyannamesi iptal edilebilir. İptal edilen yerine yeni bir gümrük rejiminin uygulanmasına izin verilebilir.

İdare tarafından beyan sahibine eşyayı muayene edeceği bildirilmiş ise beyannamenin iptaline izin verilmez. Gümrük Kanunu'nun 64. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında ise Gümrük Yönetmeliğinde belirlenen haller dışında, eşyanın tesliminden sonra beyannamenin iptal edilemeyeceği ve beyannamenin iptalinin yürürlükteki cezai hükümlerin uygulanmasına engel oluşturmayacağı düzenlenmiştir.

Gümrük Yönetmeliğinin 124. maddesine göre; eşyanın, beyan edilmek istenilen gümrük rejimi yerine ithalat vergilerinin tamamen veya kısmen ödenmesini gerektirir bir gümrük rejimine yanlılıkla tabi tutulması halinde, beyan sahibinin talebi üzerine gümrük idareleri, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal edebilir. Beyannamenin iptal edilebilmesi için beyanname konusu eşyanın herhangi bir kullanımının beyan edilmek istenilen gümrük rejimine tabi tutulmasına engel olmaması, beyannamenin tescil edildiği sırada beyan edilmek istenilen gümrük rejimine ilişkin bütün yükümlülüklerin yerine getirilmiş olması, eşyanın beyan edilmek istenilen rejime gecikmeksizin girişinin mümkün olması gerekir.

Beyannamenin iptaline ilişkin taleplerin beyannamenin tescil edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde yapılması gerekir. Ancak, gümrük idareleri, mücbir sebep ve beklenmeyen hallerin varlığı ve kanıtlanması halinde üç aylık sürenin aşılması durumunda da başvuruyu kabul edebilir.

Gümrük Kanunu'nun 212. maddesinde beyannamenin iptal edilmesi ile bu beyannameye dayanılarak alınan gümrük vergilerinin geri verileceği hüküm altına alınmıştır. Geri verme talebi, beyannamenin iptali için öngörülen sürede yapılmalıdır. Kanunda geçen ifadesi ile beyan sahipleri beyannamenin iptal edilmesini talep edebilirler. Gümrük müşavirleri de beyan sahibi sıfatı ile bu talebi yapabilirler.

c- Vergilerin Geri Verilmesi veya Kaldırılması

Geri verme deyimi, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen ya da kısmen geri verilmesini; kaldırma deyimi ise henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen ya da kısmen alınmamasına karar verilmesini ifade eder. Geri verme ya da kaldırma yükümlü sıfatına sahip herkes adına kesilen vergiler ve vergi cezaları için geçerli olabilir.

Gümrük vergilerinin geri verileceği ve kaldırılacağı durumlar ile geri verme ve kaldırmanın şartları 07.10.2009 tarihli ve 27369 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

İthalat vergilerinden kısmi veya tam muafiyet uygulanmak suretiyle ithal edilmesi gereken bir rejime tabi iken yanlışlık üzerine ve kasıt bulunmadan başka bir rejime tabi tutulan eşyaya, gereken gümrük rejiminin uygulanması hâlinde Gümrük Kanunu’nun 212. maddesinde düzenlenen “beyannamenin iptal edilmesi” şartının yerine getirilmesi ile vergiler iade edilir veya kaldırılır.

Gerekli işlemler yapılarak serbest dolaşıma girmiş eşyada ortaya çıkan kusurlarının giderilmesi ya da ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesi amacıyla hariçte işleme rejimi kapsamında satıcıya geri gönderildiği durumlarda, satıcı tarafından, eşyanın kusurlarının giderilmemesi ya da işlemin ekonomik olmaması nedeniyle daimi olarak kendisinde kalmasına karar verilmesi durumunda vergiler geri verilir veya kaldırılır.

Serbest dolaşıma girmiş bulunan eşyanın iç piyasada satışının yasaklanması sebebiyle; TGB dışına ihracı veya gümrük idaresinin kontrolü altında imha edilmesi ve eşyanın TGB’de kullanılmadığının tespit edilmesi ile vergiler geri verilir veya vergilerin kaldırılması için eşyanın gümrük idaresinin kontrolü altında imha edildiğinin belge üzerinden kanıtlanması gerekir.

Vergiye tabi bir gümrük rejimi altında TGB’ye giren bir eşyanın, beyan sahibinin hatasından kaynaklanmayan bir nedenle alıcısına tesliminin mümkün olmaması veya eşyanın alıcısına geç gönderilmesi durumunda, vergiler geri verilir veya kaldırılır.

Gönderen kişi tarafından eşyanın yanlış adrese gönderilmesi durumunda bu eşya, gönderenin adresine geri gönderildiğinde vergiler geri verilir ya da kaldırılır.

Sipariş verilirken yapılan hata nedeniyle veya TGB’de geçerli olacak mevzuat nedeniyle eşyanın, alıcısı tarafından amaçlanan kullanıma uygun bulunmaması hâlinde, vergiler geri verilir veya kaldırılır.

Gümrük vergilerinden kısmi veya tam muafiyet uygulanması gerektiği hâlde idare tarafından ilgilinin hatası olmaksızın vergi tahakkuk ettirilmiş olması durumunda, vergiler geri verilir veya kaldırılır.

TGB’de satışı mümkün olmayan eşyanın, bedelsiz olarak yabancı memleketlerde ticari gaye dışında kurulmuş dernek, vakıf ve teşekküllerin Türkiye’deki temsilcileri ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve bu eşyayı ithallerinde zaten vergi muafiyeti tanınan kurum ve kuruluşlara devredilmesi durumunda, vergiler geri verilir veya kaldırılır.

Gümrük idareleri, ilgilinin talebi üzerine, eşyanın; imhasına, ihraç amacıyla transit veya gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına veya serbest bölgeye konulmasına izin verir. İthalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, eşyanın TGB içinde kullanılmamış ve satılmamış olması şartına bağlıdır.

Görüldüğü gibi idareden kaynaklanan hata ile veya diğer başka sebeplerle yükümlüye ödemesi gerekenden fazla vergi tahakkuk ettirilmesi durumunda, geri verme ve kaldırma uygulanmaktadır. Şayet yükümlüden fazladan vergi tahsil edilmişse bu tutar, yükümlüye geri verilir. Tahakkuk etmiş ancak henüz tahsil edilmemiş olan gümrük vergileri ise kaldırılır.

Vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin tüm şartlar gerçekleşmiş olsa dahi bazı durumlarda geri verme veya kaldırma uygulanmaz. Verginin yanlış tahakkuk ettirilmesinin veya ödenmesinin sebebi, ilgili kişinin kasten yapmış olduğu bir tahrifat ise veya geri verme ya da kaldırmaya ilişkin sebep; gerçek durumu yansıtmıyorsa bu vergilerin geri verilmesine ya da kaldırılmasına ilişkin talepler kabul edilmez.

Geri verme ya da kaldırma, ilgilinin talebi üzerine yapılabileceği gibi kontrol ve denetleme sonucunda gümrük memuru tarafından fark edilerek resen de yapılabilir

Geri verme veya kaldırma, ilgili verginin yükümlüye tebliğinden itibaren 3 yıl içinde yapılmalıdır. Bu 3 yıl hem resen hem de talep üzerine verilen geri verme ve kaldırma kararına ilişkindir. Öngörülen bu zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu’ndaki düzeltme zamanaşımına benzemektedir. Tebliğden itibaren 3 yıl içinde ilgili kişi başvurmaz ise gümrük vergileri geri verilmeyecek veya kaldırılmayacak, buna ilişkin zamanaşımı dolmasıyla ilgilinin bunları talep etme hakkı ortadan kalkmış olacaktır.

Anayasa Mahkemesi, yükümlüden fazladan alınan gümrük vergilerinin geri verilmesi hâlinde, idare tarafından gecikme zammı veya faizinin ödenmeyeceğine ilişkin

düzenlemeyi iptal etmiştir³¹¹. İptal kararından sonra gerekli kanuni değişiklik yapılmıştır. Yeniden düzenlenen Gümrük Kanunu'nun 216. maddesine göre geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren ilgiliye faiz ödenir³¹². Bu kanuni düzenleme ile yükümlü ve idareye uygulanan gecikme zammı ve faizi, tamamen eşit hâle gelmemiştir. Zira yükümlü, tahakkuk eden vergileri geç ödemesi dolayısıyla tahakkuktan itibaren gecikme faizi ve zammı öderken; idare, yükümlüden fazla alınan vergilerin geri verilmesine karar verildiği ya da yükümlünün fazladan vergi ödediği tarihten itibaren değil; geri verme kararının verilmesinden itibaren 3 ay geçmesinden sonra faiz ödeyecektir.

Gümrük vergileri hatalı olarak geri verilir ya da kaldırılırsa başlangıçta tahakkuk ettirilen vergiler ve ödenmiş faizler yükümlüye tebliğ edilir. Yanlışlık sonucu geri alınmış veya kaldırılmış vergilerin tebliğden itibaren 15 gün içinde ödenmeleri gerekmektedir.

Gümrük vergileri açısından uygulanan geri verme ve kaldırma hükümleri katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi açısından da uygulanır. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemelere göre ithal edilen eşyaya ilişkin bir istisna hükmü bulunduğu hâlde katma değer vergisi ve/veya özel tüketim vergisi alınması durumunda fazla alındığı anlaşılan kısım, Gümrük Kanunu hükümleri uygulanarak iade olunur.

³¹¹ “İtiraz konusu kuralla gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, yetkili idareler tarafından faiz ödenmeyeceği düzenlenmektedir. İtiraz konusu düzenleme ile Devlet, fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu parayı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile faiz ödememektedir... Düzenleme ile elde edilen kamusal yarar, kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum olmayıp sadece Devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı olan yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeniyle oluşan alacak-borç ilişkilerinin alacaklı olan kişilerin aleyhine kamu kurumlarının da lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kural, kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların Devlete olan güven duygusunu sarsmaktadır. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir” Anayasa Mahkemesi, KT. 22.5.2014, ES.2013/104, KS. 2014/96 (<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, ET:15.10.2016).

³¹² Bu faiz, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanır.

d- Uzlaşma

Uzlaşma, idare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan, görüşmeler ile çözülmesini öngören bir müessesedir³¹³. Uzlaşma müessesesi, Gümrük Kanunu'ndan, 18.6.2009 tarihli ve 5911 sayılı Kanun'un 68. maddesi ile kaldırılmış olup 13.02.2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanun'un 244. maddesi ile yeniden düzenlenmiştir. Uzlaşmaya ilişkin uygulama ise 27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazetede düzenlenmiştir.

Uzlaşma ile yükümlüden istenen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında vergi alacağının hemen tahsili mümkün olur³¹⁴. Yine bu uygulama ile yargı sürecinin uzamasıyla doğacak problemlerin ve çok sayıda dava külfetinin ortadan kalkması söz konusudur³¹⁵. Uzlaşma, yükümlü açısından da yargı yoluna gidilmesi hâlinde faizleriyle birlikte daha yüksek tutarlara ulaşabilecek vergi ve ceza borçlarının uzlaşılan kısmını ödemek suretiyle kalanından ve dava takip külfetinden kurtulmak gibi avantajlar sağlar³¹⁶.

Uzlaşmaya, yükümlünün kendisi, temsilcisi, özel vekâletname verilmesi şartı ile gümrük müşaviri başvurabilir. Gümrük müşavirleri, müteselsil sorumlu oldukları durumlarda kendileri için uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. maddesinde 1.9.2012 tarihli, 28398 sayılı Resmi Gazete ve 20.8.2013 tarihli ve 28741 sayılı Resmi Gazetede yapılan değişiklik yapılarak gümrük müşavirleri ile diğer yükümlünün her ikisinin de uzlaşmaya başvurması hâlinde başvuruların ne şekilde karara bağlanacağı ve bunlardan birinin uzlaşma yoluna diğerinin ise itiraz yoluna başvurması hâlinde ne şekilde karar verileceği hususları düzenlenmiştir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14/3. maddesine göre gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaları halinde yükümlü ile gümrük müşavirlerinin uzlaşma başvuruları beraber sonuçlandırılır. Bu durumda, taraflardan biri veya her ikisinin katılımı

³¹³ Nural, s.692; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.170.

³¹⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.170.

³¹⁵ Arslan, s.342; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.172; Aksoy, s.115; Nural, s.692; Kırbaş, s.195; Öner, s.213; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü (2012): **Dünden Bugüne Gümrük Müdürlüğü 1909-2012**, Ankara, Yayın No: 2, s.45.

³¹⁶ Kılıç, s.353.

ile uzlaşma görüşmesi yapılır. Böylelikle gümrük uzlaşma komisyonundan aynı gümrük vergisi için çıkan karar, gümrük müşaviri ve yükümlü için aynı olur.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14/4. maddesinde aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaları durumunda, taraflardan birinin uzlaşma başvurusunda bulunması, diğerinin ise Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine göre itiraz yoluna başvurması hâlinde, itiraz başvurusunda bulunan tarafın talebinin uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınacağı belirlenmiştir. Uzlaşma gerçekleşirse diğer yükümlü tarafından yapılan itiraz, konusuz kalır³¹⁷.

Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri hakkında, uzlaşma talep edilebilir. Gümrük vergilerinin matrahına giren ancak gümrük idareleri tarafından takip ve tahsil edilmeyen vergi ve ek mali yükümlülükler, Gümrük Kanunu kapsamındaki uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine yönelik ek tahakkuk, gümrük idaresi tarafından yapıldığında, bu vergi de uzlaşma kapsamına girebilir.

Yükümlü ya da ceza muhatabı her durumda değil ancak vergi eksikliğinin ya da usule aykırılığın; kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek, kanun hükümlerini yanlış yorumlamak ve yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda fikir ayrılığının olması hâllerinde talep edilebilir.

Uzlaşma talebi henüz itiraz yoluna başvurulmamış vergiler için tebliğden itibaren 15 gün içinde yapılır. Uzlaşma talebi, belirli bir verginin tamamı için yapılabileceği gibi farklı türden vergilerden sadece biri için de yapılabilir. Fakat bir vergi türünün belli bir miktarının uzlaşma konusu edilmesi mümkün değildir³¹⁸.

Uzlaşma, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ile Merkezi Uzlaşma Komisyonları aracılığı ile sağlanır. Bu komisyonların kurulması ve çalışmasına ilişkin esaslar, 28038 sayılı ve 27 Ağustos 2011 tarihli Resmi Gazete yayımlanan "Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği" ile belirlenir. Uzlaşma, başmüdür veya görevlendireceği başmüdür yardımcısı başkan ve iki üyeden oluşan komisyon tarafından yapılır. Yükümlünün kendisi

³¹⁷ Ertürk, s.260.

³¹⁸ Kılıç, s.356.

veya temsilcisi, uzlaşma talebinde bulunabilir. Küçükler ve kısıtlılar adına ise bunları temsile yetkili gerçek kişiler, uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Uzlaşma komisyonu görüşmelerine, yükümlünün bizzat katılması esastır. Kanunun 5. maddesinde belirtilen temsilcisi, küçükler ve kısıtlılar adına bunları temsile yetkili kişiler de komisyon görüşmelerine katılabilir. Yükümlü, uzlaşma görüşmelerinde, varsa dolaylı temsile yetkili gümrük müşavirini bulundurabilir. Uzlaşmaya konu alacaklar, yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tarafından yapılan işlemlere ilişkin olması halinde, bu müşavirler de uzlaşma görüşmelerine katılabilirler.

Uzlaşılacak tutarın belirlenmesinde gümrük idaresinin dikkate alabileceği bazı kriterlerin şunlar olabileceği düşünülmektedir³¹⁹:

- Yükümlünün ek vergi ve para cezasına sebep olan fiilde kusur derecesi,
- Yükümlünün daha önce gümrük idaresi karşısında ek vergi ve ceza muhatabı olup olmadığı,
- Ek vergi ve para cezasına sebep olan olayda, gümrük idaresinin bir hata veya kusurunun olup olmadığı,
- Konunun idari yargıya taşınması hâlinde davanın lehine sonuçlanacağı muhtemel tarafın hangisi olduğu,

gibi hususlardır.

Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde, süre üç gün uzar.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan gümrük müşaviri ya da yükümlü, uzlaşma talep ettiği alacaklar için başvurusuna ilişkin süreç sonuçlanmadan itiraz veya dava yoluna gidemez. Şayet uzlaşma vaki olursa yükümlü ya da idare tarafından uzlaşmaya karşı dava açılmaz, hiçbir mercie şikâyet veya itirazda bulunulamaz. Uzlaşmanın sağlanması, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz. Bu hâlde yükümlü ya da ilgilinin, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödeme yapması gerekir. Tebliğden ödeme yapılacak tarihe kadar gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

³¹⁹ Kılıç, s.367.

e- Zamaşıımı

Zamaşıımına, Gümrük Kanunu sistematığı içerisinde borcu sona erdiren sebepler arasında değil, “Gümrük Yükümlülüğü” başlıklı 9. Kısım’da gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesini düzenleyen kısımda yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda ise zamaşıımının borcu sona erdiren sebeplerle birlikte düzenlendiği görölmektedir.

Aslen özel hukuka ait bir kavram olan Türk Borçlar Kanunu’nda zamaşıımının, borcu sona erdiren sebeplerle aynı başlıkta olduğu ancak bu sebepler arasında sayılmaksızın ayrıca ele alındığı görölmektedir. Ancak meselenin bu boyutu, özel hukuk açısından zamaşıımının borcu eksik bir borç hâlinde dönüştürmesinden kaynaklanmaktadır. Özel hukukta zamaşıımına uğramış bir borcun ödenmesi, geçerli bir ödemedir. Zamaşıımının etkili olduğu nokta ise alacaklının alacağı için açtığı davada borçluya bir defa imkânı vermesidir. Oysa durum kamu alacaklarında zamaşıımı açısından farklılık arz eder.

Gerek özel hukuk gerekse kamu hukukunda, alacakların zamaşıımına tabi tutulmasından beklenen faydalar bulunmaktadır. Zamaşıımı, yargının iş yükünü azaltır³²⁰. Zamaşıımı, mükellef veya yükümlünün vergi borcunu ödediği ispat edebilmek için süre sınırı olmadan defter ve belgelerini saklaması ve kendisini sürekli baskı altında hissetmesi şeklindeki olumsuzlukların önüne geçer³²¹. Ayrıca uzun süren borç ilişkisi takibin gerektireceği giderleri artıracığından zamaşıımının kamu yararına olduğu düşünülür³²². Zamaşıımı, uzun süren borç ilişkisi nedeniyle yapılan giderlerin, yaşanan yıpranmaların ve artan masrafların önüne geçmektedir. Zamaşıımının borçluya borcundan kurtulma imkânı vermesi, kamu alacağını dolayısıyla kamu yararını koruma düşüncesi ile çelişiyor gibi gözükmemekte ise de kamu alacağını zamaşıımına tabi kılmak görevli memurların daha titiz davranmasını sağlayarak tahsilatı hızlandıracığı da ileri sürülen bir düşüncedir³²³. Bu açıdan bakıldığında zamaşıımından beklenen kamu yararının, vergi borcunun

³²⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.132.

³²¹ Akdoğan, Vergi Hukuku, s.158; Arslan, s.128; Bayraklı, s.158; Kırbas, s.137; Oğuzman / Öz, s.465; Karakoç, s.346; Kılıçoğlu, s.861

³²² Adil Nas (2011): “Vergi Hukukunda Zamaşıımı” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 60(2), s.311.

³²³ Arslan, s.128; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.132.

zamanaşımına uğraması ile ortaya çıkacak kamu zararından ağır bastığı değerlendirilmektedir³²⁴.

Borçlar hukukunda zamanaşımı, alacak hakkının bizzat kendisini etkilemeyip sadece ondan çıkan istem (talep) ve dava haklarını ortadan kaldırmaktadır³²⁵. Bundan dolayıdır ki belirtildiği gibi borçluya defî imkânı sağlayan ve hâkimin resen gözetemeyeceği bir husustur³²⁶. Oysa Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesine göre zamanaşımının borçlunun müracaatına bakılmaksızın dikkate alınması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde açıkça zamanaşımının sürenin geçmesiyle vergi alacağını ortadan kaldıracığı ve mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirlenmiştir. Bu bakımdan vergide zamanaşımı, daha çok hak düşürücü süreye benzetilmektedir³²⁷. Gümrük Kanunu'nda ise zamanaşımına ilişkin böyle ayrıntılı düzenlemeler yapılmamıştır.

Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemeye göre yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya kanuna uygun şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve yükümlülüğün başladığı an, zamanaşımı süresinin başlangıcının tespit edilmesini sağlar³²⁸. Bu üç yıllık zamanaşımını kesen tek sebep, gümrük yükümlülüğünü doğuran olayla ilgili dava açılmasıdır³²⁹. Üç yıllık zamanaşımı süresi gümrük vergileri ile birlikte bunlara bağlı olan gecikme zammı oranında faiz ve gecikme zammı gibi fer'i alacaklar için de geçerlidir.

Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin ise fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir. Cezaya ilişkin zamanaşımının uygulanması için ceza davasının bu üç yıllık zamanaşımı süresi içinde açılması gerekli olmayıp önemli olan kesinleşmiş bir ceza davası kararının bulunmasıdır³³⁰. Görüldüğü

³²⁴ Neslihan Coşkun Karadağ (2012): “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödemeye Eleştirel Bakış” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 61(3), s.1025.

³²⁵ Kılıçoğlu, s.862.

³²⁶ Kılıçoğlu, s.862.

³²⁷ Kırbaş, s.136; Selim Kaneti (1986/1987): **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, s.124.

³²⁸ Kırbaş, s.91.

³²⁹ Nevzat Bozkurt (2011): “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?” **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos, s.182.

³³⁰ “4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinde öngörülen 3 yıllık tahakkuk zaman aşımı süresi yerine, Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen zaman aşımı sürelerinin uygulanabilmesi için, ceza davasının,

üzere fiilin cezayı gerektirmesi hâlinde daha uzun zamanaşımı öngörülmüştür. Gümrük vergi alacaklarında idarenin tebliğ işleminde zamanaşımına ilişkin düzenlemeler, bunlardan ibarettir.

Gümrük Kanunu'nun 197/2. maddesine göre gümrük vergilerinde yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması, zamanaşımını durdurur. Gümrük vergilerine ilişkin dava açılabilmesi için öncelikle verginin yükümlüsüne tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğ edilen gümrük vergilerine; 15 gün içinde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir. Ek tahakkuka karşı yükümlünün itiraz ve dava açma haklarını kullanması için yükümlüye vergilendirme işlemine ilişkin bir tebligatın yapılması gerekir. Oysa zamanaşımı, gümrük vergilerine ilişkin tebligatın yapılmaması hâlini ifade etmektedir. Gümrük vergisi, usulüne göre tebliğ edilmişse zaten tebligata ilişkin bir zamanaşımı söz konusu olmayacaktır. Ancak gümrük müşavirinin de sorumlu olduğu bir vergi ile ilgili eşya sahibi tarafından açılmış bir dava varsa da bu hükme göre zamanaşımı süresi durmuş sayılacaktır.

Borçlar hukukunda zamanaşımı, borcu eksik borca çevirdiği için, bu borca eksik borç hükümlerinin uygulanması gerekir³³¹. Bu itibarla zamanaşımına uğramış borçlar, rıza ile ödenirse bu geçerli bir ödemedir. Borçlunun zamanaşımına uğramış borcunu ödemesi bir bağış olmadığı gibi alacaklı için sebepsiz zenginleşmeye yol açan “borç olmayan şeyin ifası” da değildir³³². Vergi Usul Kanunu'nda zamanaşımı borcu sona erdiren nedenler arasındadır. AATUHK zamanaşımına uğramış bir kamu alacağını, borçlu ödemek isterse alacaklı idarenin bunu kabul edeceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda bu yönde bir hüküm bulunmamasına rağmen vergi borçlusunun rıza ile

vergilerin tebliği için öngörülen üç yıllık süre içerisinde açılması zorunlu değildir. 3 yıllık sürenin geçirilmesinden sonra açılan davada verilecek mahkumiyet hükmü de Türk Ceza Kanunundaki zamanaşımı sürelerinin uygulanmasını olanaklı kılar. İlgililer hakkında açılan ceza davalarının sonucunun araştırılması gerekir...Bu bakımdan; sözü edilen yetkililer hakkında açılan ceza davalarında verilecek hükümler, Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zaman aşımı sürelerinin uygulanıp uygulanmaması sonucunu doğuracağından, dava hakkında karar verilebilmesi için, söz konusu ceza davalarının, ek tahakkuka dayanak alınan serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ilgisinin araştırılması ve ilgili bulunması halinde, anılan davaların sonucunun beklenilmesi gerekirken, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir” Danıştay, 7.D., KT. 01.12.2011, ES: 2009/5769, KS. 2011/8441 (kazancı.com, ET:20.10.2016).

³³¹ Kılıçoğlu, s.679.

³³² Oğuzman / Öz, s.466.

yaptığı ödemelerin geçerli olacağı görüşü bulunmaktadır³³³. Bu düşünceye göre mükellef, zamanaşımına uğramış bir vergi borcunu ödemek isterse vergi tarh edilerek tahakkuk fişine “yükümlünün rızası ile tahakkuku verilmiştir” ibaresi eklenerek vergi tahakkuk ve tahsil edilebilir³³⁴. Fakat bunun aksine vergi hukukunda zamanaşımının borcu ortadan kaldıran bir etkisi olduğu ve rıza ile yapılan ödemelerin geçerli olmayacağı da savunulmaktadır³³⁵.

Gümrük Kanunu’nda zamanaşımının tam olarak borcu sona erdirip erdirmediği belirtilmemiştir. Bir düşünceye göre zamanaşımı, kamu alacağını eksik borca çevirir ve yükümlünün rıza ile yaptığı ödemeler kabul edilir³³⁶. Bu durumda, Gümrük Kanunu’nda zamanaşımının gümrük idarelerinin istem hakkını ortadan kaldırdığı ve borcu eksik borca çevirdiği düşünülebilir. Bu hâlde rıza ile yapılan ödemeleri kabul etmek gerekir. Fakat zamanaşımına uğramış gümrük vergilerinde tahsil zamanaşımındaki gibi zamanaşımı süresinden sonra rıza ile yapılan ödemelerin kabul edilemeyeceği görüşü de bulunmaktadır³³⁷. Ancak her koşulda alacaklı idarenin bu borcu dava ve tahsil etmesinin mümkün olmadığını belirtmek gerekir. Gümrük Kanunu’nda tebliğe ilişkin zamanaşımı süresinde gereken ayrıntılı düzenleme yapılmamıştır. Zamanaşımı borcu sona erdiren bir sebep olarak da sayılmamış sadece idarenin zamanaşımı süresinden sonra ilgiliye tebliğ yapamayacağı hususu belirlenmiştir. Bu durumda rıza ile yapılan bir ödemenin geçersiz olup olmayacağı konusu tartışılabilir. Gümrük vergilerinde zamanaşımının, sadece idarenin takip hakkını ortadan kaldıran ve borcu eksik borca dönüştüren bir hâl olarak kabul edilmesinin yerinde olacağı düşünülebilir.

f- Diğer Nedenler

Eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi, imha edilmesi, terk edilmesi, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı ve gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın, kanuna aykırı TGB’ye girişi nedeniyle müsadere edilmesi hâllerinde gümrük yükümlülüğü sona ermektedir.

³³³ Kırbas, s.137.

³³⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.144; Bayraklı, s.159.

³³⁵ Mutluer, s.112; Karakoç, s.347.

³³⁶ Bayraklı, s.158; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.136.

³³⁷ Bozkurt, Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergileri, s.187.

2- AATUHK’da Düzenlenen Nedenler

AATUHK uygulaması kapsamındaki sona erme sebepleri ise ödeme veya tahsil, idari yargıda işlemin iptaline karar verilmesi, doğal afetler sebebiyle terkin, tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin, mahsup ve zamanaşımıdır.

a- Ödeme ve Tahsil

Gümrük vergileri kesinleştiği hâlde yükümlü tarafından rıza ile ödeme yapılmadığında vergi alacaklarının tahsilini sağlamak üzere takip, AATUHK’a göre yapılır.

AATUHK hükümlerine göre takip yapılabilmesini başlatan süre, yükümlünün itiraz haklarını kullanıp kullanmamasına göre değişmektedir. Yükümlü, tebliğden itibaren 15 gün içinde itiraz etmemiş ve aynı zamanda borcu ödemişse; borç, AATUHK kapsamında takip edilebilir bir borç hâline gelmiştir. Şayet yükümlü, bu sürede itiraz etmiş ise ve itirazı kabul görmüşse hakkındaki vergi kaldırılır.

Gümrük Kanunu’nun 197/5. maddesine göre; idarece tahakkuk ettirilen gümrük vergileri dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir. Dolayısıyla gümrük müşavirinin ya da eşya sahibinin vergilendirmeye ilişkin işleme karşı açtığı dava reddedildiğinde ve ret kararı gümrük idaresine bildirildiğinde, gümrük vergileri ödenebilir hâle gelmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28/5. maddesinde vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeye uygun olarak Vergi Usul Kanunu’nun 112/3. maddesinde vergi mahkemesinin verdiği karara göre hesaplanan vergilerin mükellefe tebliğ edileceği belirlenmiştir. Mükellefin ödeme süresi, bu tebliğden itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla mükellefin borcu ödemesi gereken süre, mahkeme kararının tebliği ile değil karara göre idarenin hesapladığı verginin mükellefe tebliğ edilmesi ile başlamaktadır. Gümrük Kanunu’nda ise mahkeme kararının idareye bildirilmesinden sonra, yükümlüye yeni bir ihbarnamenin düzenleneceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak İYUK hükümleri idari yargıya konu olan tüm vergilendirme işlemlerinde uygulanır. Bu sebeple İYUK’un 28. maddesinin 5. fıkrasına göre gümrük

vergilerine ilişkin kesinleşen kararın idareye tebliğinden sonra, bu karara uygun olarak tespit edilecek vergi, ilgili idarece mükellefe bildirilmelidir.

Gümrük Kanunu'nun 201. maddesine göre süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında, AATUHK hükümleri uygulanır. Bu Kanun'daki ilgili atfa göre kamu alacağı için düzenlenen kanunda özel bir ödeme süresi bulunuyorsa bu sürenin ödeme süresi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Gümrük vergilerinin ödenmesi için yükümlüye tebliğinden itibaren 15 günlük süre öngörülmüştür. Fakat bu süre vergi borcunun Gümrük Kanunu kapsamında ödeneceği vadeyi göstermektedir. Gümrük vergilerinin süresinde ödenmeyerek kesinleşmesinden itibaren gümrük vergilerine AATUHK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. AATUHK öngörülen ödeme süresi, tebliğden itibaren bir aydır.

Dolayısıyla tahsil edilebilir hâle gelmiş olan gümrük vergileri, tahsil dairesi tarafından ödeme emri gönderilmesinden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir.

b- İdari Yargıda İşlemin İptaline Karar Verilmesi

Eğer kamu alacağı, AATUHK gereğince tahsil edilebilir hâle gelmiş ve yükümlüye bu aşamada ödeme emri gönderilmişse buna karşı doğrudan idari yargı davası açılabilir³³⁸.

İdari yargıya başvuran yükümlünün yapabileceği üç itiraz vardır. Bunlar, AATUHK'nın 58. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi, böyle bir borcu olmadığını, borcunu kısmen ya da tamamen ödediğini ya da borcunun zamanaşımına uğradığını ileri sürebilir. Ödeme emrine karşı açılan davalar, İYUK'a göre çözümlenir.

Kamu alacağının cebren tahsili için gönderilen ödeme emrine karşı idari yargıda açılan davada tarh aşamasına ilişkin itirazlar incelenmez ve bu davanın açılması, tahsilat işlemlerini durdurmaz³³⁹. AATUHK'nun 58. maddesinin 3. fıkrasında, borçlunun teminat göstermesi şartıyla yürütmenin durdurulacağı hükmü kaldırılmıştır³⁴⁰. Değişikliğin

³³⁸ "... ithalatçı firmanın müşaviri olarak gümrük işlemlerine aracılık yapan davacıdan istenilmesi amacıyla, 6183 sayılı Kanunun anılan hükümlerine göre tesis edilen işlemin, Mahkemece, ek tahakkuk olarak nitelendirilmesinde isabet yoktur. Dolayısıyla, bu işlem için idari itiraz yollarına başvurulmaksızın, dava açma süresi içerisinde, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması Yargılama Hukuku kuralları gereğidir", Danıştay, 7.D., KT. 09.10.2007, ES. 2007/1745, KS.2007/4096 (kazancı.com, ET: 09.12.2016).

³³⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 164.

³⁴⁰ 28/1/2010 tarihli ve 5951 sayılı Kanun, m.1.

gerekçesinde, idari işlemlerin yürütülmesinin durdurulması hususunda dağınık düzenlemelerin önüne geçilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir³⁴¹.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesine göre; gümrük idaresinin vergilendirmeye ilişkin işlemlerine karşı açılan davalarda vergi mahkemeleri görevlidir. Yer bakımından ise ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir.

c- Zamaşımı

Tüm kamu alacaklarının tahsilini ilgilendirmesi bakımından AATUHK'da düzenlenen tahsil zamaşımının gümrük vergileri açısından da dikkate alınması gerekmektedir. Tahsil zamaşımı, tebliğ zamaşımından farklı şekilde hesaplanmaktadır. Tahsil zamaşımında, sürenin başlaması için öncelikle vadesi gelmiş diğer bir ifade ile tahsil edilebilir bir alacak olmalıdır. Tahsil zamaşımı süresinin başlaması için verginin tahakkuk ve tebliğ aşamalarından geçmesi, yargı yoluna gidilmiş ise yükümlünün talebinin reddedildiğinin bildirilmesi ve yargı yoluna gidilmedi ise başvuru sürelerinin geçmiş olması gerekmektedir. Vadeyi takip eden yıldan itibaren 5 yıl içinde tahsili yapılamayan kamu alacakları zamaşımına uğrayacaktır. Alacağın aslı ve ona bağlı tali haklar da zamaşımına uğramış olur.

d- Takas

Takas kavramı, ne AATUHK'da ne de Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır. Ancak AATUHK'nın 23. maddesinde düzenlenen mahsubun aslında takas olduğu düşünülmektedir³⁴². Takas, özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da alacağı sona erdiren bir sebep olup aynı cinsten karşılıklı ve muaccel iki borçtan daha az miktarda olanını sona erdiren hukuki bir işlemdir³⁴³. Kamu alacaklarının takas yolu ile sona ermesi için karşılıklı, geçerli ve dava edilebilir iki alacağın bulunması gerekmektedir³⁴⁴. Yükümlünün kendisinden fazla alınan vergi karşılığında takas talebinde bulunabilmesi için geri verme ve iade taleplerinin kabul edilmiş ve kesinleşmiş olması gerekir. Mahsup ise

³⁴¹ Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü (2010): **AATUHK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı** (<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0797.pdf>, ET: 06.06.2016).

³⁴² Kırbas, s.130; Öner, s.142; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.146.

³⁴³ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.146.

³⁴⁴ Kırbas, s.130; Mualla Öncel (1978): "Türk Vergi Hukukunda Takas", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.35, S. 1-4, s. 9.

Gümrük Kanunu'nda çeşitli maddelerde düzenlenmiştir. Mahsup, belirli bir alacaktan bazı kalemlerin indirilmesini ifade eder³⁴⁵. Mahsup ile takas arasındaki en büyük fark, mahsubun tarh aşamasına, takasın ise tahsil aşamasına ilişkin olmasıdır³⁴⁶. Dolayısıyla mahsup yapılması için karşılıklı olarak kesinleşmiş iki borcun varlığı şart değildir.

e- Terkin

Terkin, bazı koşulların varlığı hâlinde vergi alacağının kısmen ya da tamamen, bütün hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkmasıdır³⁴⁷. Şartlar oluşmuşsa verginin tahakkuk işlemi iptal edilerek vergi tahsil edilmesinden önce veya verginin yükümlüye geri verilmesi ile tahsil işleminden sonra terkin yapılması mümkündür³⁴⁸. Terkin, özel alacaklar açısından söz konusu olan ibra, alacaktan feragat, borcun bulunmadığının kabulüne benzemektedir³⁴⁹. Gümrük vergileri ve gümrük işlemlerine ilişkin diğer mali yükümlülükler açısından terkin, doğal afetler, tahsilatın imkânsız hâle gelmesi ve yargı kararının kesinleşmesi sebepleriyle mümkün olmaktadır.

Doğal afetler nedeniyle terkin, AATUHK'nın 105. maddesinde düzenlenmiştir. Doğal afetler, mükellef ya da sorumlunun iradesi dışında gerçekleşerek bu kimselerin ödeme güçlerini olumsuz yönde etkilemektedir³⁵⁰. Belirli nedenlerle ödeme gücünün azalması veya ortadan kalkması sebebiyle ve ilgili kanunda aranan şartların gerçekleşmesi ile yapılan terkin, mükellef üzerindeki yükü azaltır³⁵¹. Doğal afetler nedeniyle terkin yapma yetkisi, Vergi Usul Kanunu'nda Maliye Bakanlığı'nda iken AATUHK'da Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Doğal afetler nedeniyle terkin; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve benzeri afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacaklarının kısmen veya tamamen terkin olunmasıdır. Doğal afetler nedeniyle terkinden yararlanmak için kamu borçlusunun afetin gerçekleşmesinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır.

³⁴⁵ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.146.

³⁴⁶ Gerçek, s.166; Kırbaş, s.130; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.147; Öncel, s.9.

³⁴⁷ Arslan, s.134; Kırbaş, s.141; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.149.

³⁴⁸ Kaneti, s.128.

³⁴⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.149.

³⁵⁰ Öner, s.195.

³⁵¹ Doğan Şenyüz (2015): **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, s.287.

Tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin, takip giderlerinin alacakları aşması durumunda söz konusu olur. AATUHK 106. maddesine göre yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan Vergi Usul Kanunu kapsamı dışındaki alacaklar, terkin olunabilir. Kamu alacaklarının tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin edilebilmesi için alacağın 20 Türk Lirasından fazla olmaması gerekir. Bu hüküm ile idareye takdir hakkı tanınmıştır.

Yargı kararının kesinleşmesi sebebiyle terkin, yapılan tarhiyat işlemine karşı vergi mahkemelerinde açtığı davanın yükümlü lehine sonuçlanması ve bu kararın kesinleşmesi sonucunda vergi borcunun ortadan kalkmasını ifade eder. Yargı kararı ile terkin, diğer terkin durumlarında farklı olarak henüz tahakkuk etmemiş bir kamu alacağına ilişkindir³⁵². Yargı kararı ile terkinin yapılabilmesi için kamu borçlusunun lehine verilen yargı organı kararının kesin nitelikte olması, süresi içinde üst mercie başvurulmadığı için kesinleşmiş olması veya süresi içinde idare tarafından üst mercie başvurulduysa başvurunun yerinde görülmeyle kararın onanması gerekmektedir³⁵³.

II- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİ YÖNÜNDE SORUMLULUKLARI

A- GENEL OLARAK KABAHAHLER

Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesine göre kabahat, karşılığında idari yaptırım öngörülen haksızlıktır.

26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun kabul edilmesinden sonra suç teşkil eden fiillerden daha hafif ihmal niteliğinde kabul edilen kabahatler, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında düzenlenmiştir³⁵⁴. Bunun yanında pek çok özel kanunda suç ve kabahat niteliğindeki fiillere yer verilmiştir. Bir fiilin suç veya kabahat olarak nitelendirilmesi, kanun koyucunun benimsediği suç politikasına göre değişmektedir³⁵⁵.

Kabahate ilişkin düzenlemeler ile idarenin faaliyetlerinin aksaklığa uğratılmadan sürdürülmesi ve idari düzenin korunması amaçlanır³⁵⁶. Vergilendirmenin amacı, kamu giderlerini karşılamak iken vergi kanunlarının ihlâli sebebiyle uygulanan vergi cezalarının

³⁵² Öncel / Kumrulu / Çağan, s.149.

³⁵³ Arslan, s.135; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.150.

³⁵⁴ Arslan, s.302; Şenyüz, s.4.

³⁵⁵ Şenyüz, s.5.

³⁵⁶ Şenyüz, s.9.

amacı, vergi yasalarında belirlenmiş ödevleri yerine getirmeyen faili cezalandırmak, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında yerine getirilmesini sağlamak, kanuna aykırı söz konusu eylemleri engellemektir³⁵⁷. Vergi cezalarının ülkede geçerli hukuk prensiplerine göre adaleti sağlama fonksiyonu da bulunur³⁵⁸. Dış ticaretten alınan vergilerin amacı, devletin gelir elde etmesi ve dış ticaret politikalarına yön vermesi iken eşyanın ülkeye giriş, çıkış ve ülkede geçişine ilişkin düzenlemelere aykırı eylemlerin cezalandırılması ile kanuna aykırı söz konusu eylemleri engellemek ve bu alanda adaleti tesis etmek amaçlanmaktadır.

Gümrük Kanunu kapsamında düzenlenen kabahat niteliğindeki fiillere, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri uygulanır. Zira Kabahatler Kanunu'nun kapsamını belirleyen 3. maddesinde, bu Kanun'un genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Gümrük kabahatlerinin de karşılığında idari para cezaları ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi öngörüldüğünden bunlar, Kabahatler Kanunu kapsamına girmektedirler.

Kabahatler Kanunu'nun idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanır. Gümrük Kanunu, idari yaptırımlar karşısında başvurulacak kanun yollarını düzenlediği için gümrük kabahatlerine kanun yollarına özel olmak üzere Kabahatler Kanunu genel hükümleri değil, Gümrük Kanunu hükümleri uygulanır. Bunun dışındaki hükümler açısından, gümrük kabahatlerine Kabahatler Kanunu genel hükümleri uygulanacaktır.

B- GÜMRÜK KANUNU KAPSAMINDA DÜZENLENEN KABAHAHLER

1- Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Kabahatlerinin Gümrük Suçlarından Farkları

Gümrük kabahatleri, gümrük idarelerine verilen beyannamedeki farklılıklar ve noksanlıklar bulunması hâlinde vergi kaybına neden olma ve usul hükümlerine uymama şeklindeki fiillerdir³⁵⁹. Başka bir deyişle gümrük kabahatleri, yükümlü veya kanunda belirtilen diğer ilgililerin, Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemelere aykırı davranışları

³⁵⁷ Karakoç, s.494; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.131; Öner, s.145; Saban, s.467; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.209.

³⁵⁸ Saban, s.467.

³⁵⁹ Ercan, s.54.

karşılığında, gümrük idaresi tarafından idari ceza uygulanmasını gerektiren fiillerdir. Gümrük Kanunu kapsamında düzenlenen ve karşılığında idari yaptırım öngörülen fiiller, kabahat niteliğindedir.

Gümrük işlemlerinde cezai sorumluluğa sebep olacak özel düzenlemelerin yapıldığı kanunlar, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'dur. Bu kanunların uygulama alanına giren fiiller, genellikle birbirleri ile benzeşmekte yahut aralarında yakın bir ilişki bulunmaktadır³⁶⁰. Fakat belirtmek gerekir ki bu kanunlarda düzenlenen fiillerin nitelikleri ve karşılıkları (yaptırımları), farklıdır. Bu fiiller, adli para cezası ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suç niteliğinde veya idari yaptırım gerektiren kabahat niteliğinde olabilmektedirler.

Adli makamlar tarafından cezalandırılan suçlar ile idari makamlar tarafından cezalandırılan kabahatler arasındaki bazı farklılıklar şunlardır:

Gümrük kabahatleri karşılığında uygulanan cezalar, bir yargı organı hükmü ile değil, idari işlem ile verilir. Gümrük mevzuatında düzenlenen suçlarda ise ceza, bir yargı organı tarafından verilir.

Gümrük kabahatleri karşılığında idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi cezasına hükmedilirken Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamına giren suç niteliğindeki fiiller karşılığında adli para cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezalar verilir. Gümrük kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıklar idari yargı koluna tabi olurken suçlar, adli yargının konusuna girmektedir.

Kanunların bilinmemesi, gümrük kabahatleri ve suçlarında mazeret sayılmamaktadır³⁶¹. Fakat kanunlara yeterince nüfuz edilmemesi, gümrük kabahatleri açısından uzlaşma yoluna başvurulması için bir sebep teşkil ederek kişinin cezalandırılmasına etki etmektedir.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamına giren fiillerde, suçun manevi unsuru yani kast veya taksirinin araştırılması zorunludur. Gümrük kabahatleri, kasten veya taksirle işlenebilir. Yalnız usulsüzlük fiillerinde manevi unsur olarak kast ya da taksir aranmaz³⁶².

³⁶⁰ Yüce / Çelikkaya, s.145.

³⁶¹ Şenyüz, s.6.

³⁶² Ercan, s.71.

Gümrük kabahatlerinin bir diğer ayırt edici özelliği, ceza kararına karşı doğrudan yargı yoluna gidilememesidir. Bu tip cezalarda öncelikle idari itiraz yollarının kullanılması zorunludur. Adli mahkemeler tarafından verilen cezalar için ise bir üst yargı merciine başvurulabilir.

Gümrük Kanunu hükümlerine aykırılığı içeren fiilleri nitelendirmek üzere “gümrük suçları” ifadesi de kullanılmaktadır³⁶³. Fakat kabahat ile suç kavramları arasındaki fark gözetilerek bu çalışmada Gümrük Kanunu kapsamında karşılığında idari yaptırım öngörülen fiiller için “gümrük kabahatleri” kavramının kullanılması tercih edilmiştir.

Gümrük kabahatleri karşılığında uygulanan yaptırımlar, “gümrük cezaları” olarak nitelendirilebilir. Gümrük müşavirlerinin işleyebilecekleri kabahatler kapsamına, vergi kaybına neden olan fiiller ve usul hükümlerine aykırılık fiilleri girmektedir. Vergi kaybına ilişkin fiiller, idareyi bir zarara uğrattığından zarar suçu; usul hükümlerine aykırılık fiilleri ise idareyi bir zarara uğratma tehlikesini barındırdığından tehlike suçları olarak değerlendirilmektedir³⁶⁴.

Kişilerin yasak olan eylemleri önceden bilmesi ile hukuk güvenliğini sağlamak üzere kabul edilen ve Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suç ve cezaların kanuniliği prensibi, suçların ve cezaların yalnız kanunla belirlenebileceği anlamına gelir³⁶⁵. Suç ve cezanın kanuniliği ilkesi, gümrük kabahatleri açısından da uygulama alanı bulur³⁶⁶. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 4/1. maddesinde kanunda hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle idare genel ve düzenleyici işlemler ile kanunun kapsam ve koşullar bakımından belirlediği çerçeve hüküm içeriğini doldurabilir.

³⁶³ Kutlu, s.209.

³⁶⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.209.

³⁶⁵ Saban, s.471; Kırbaş, s.165; Öner, s.148.

³⁶⁶ Suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin uygulama alanı bulmayacağı ve kabahatlerde kanuniliğin ancak idarenin kanuniliği altında ve özel olarak kabahatlerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde değerlendirilebileceğine ilişkin açıklamalar için bkz. Aziz Taşdelen (2010): “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 59 /4, s.772,773, 107.

Kanunilik ilkesinin anlamı, öncelikle bir fiilin gümrük kabahati sayılabilmesi için kanunda bu fiilin açıkça idari yaptırımını gerektirir bir davranış olarak tanımlanması gerekliliğidir³⁶⁷.

2- Gümrük Kabahatlerine Uygulanan Cezalar

Gümrük cezaları, gümrük idarelerine yapılan beyanla, gümrük idaresince yürütülen muayene, yapılan denetleme veya sonradan kontrol sonucunda belirlenen noksanlıklara isabet eden gümrük vergileri ile ilgili olarak kesilen para cezalarıdır³⁶⁸. Vergi kaybı oluşturan fiiller için geçerli olan bu tanım, usulsüzlük cezalarını kapsamaması bakımından eksiktir. Gümrük cezaları; idarenin muayene, denetim veya kontrolü sonucunda ortaya çıkan vergi kaybı ile veya Gümrük Kanunu ve buna bağlı çıkarılan diğer düzenlemelerde belirlenen usul hükümlerine aykırılık ile ilgili fiiller karşılığında kanunda öngörülen ve gümrük idaresi tarafından uygulanan cezalardır.

Gümrük kabahatleri karşılığında uygulanacak gümrük cezaları, kanunla belirlenir. İdari cezalarda en temel ceza hukuku ilke ve kurallarının uygulanması artık genel bir hukuk ilkesi olarak kabul edilmesi söz konusudur³⁶⁹. Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereği, gümrük kabahati sayılan fiil karşılığında idare tarafından uygulanacak yaptırım da kanunda belirlenmeli ve hukuki güvenliği sağlayacak şekilde sınırları belirli olmalıdır³⁷⁰. Kabahatler Kanunu'nun 4/2. fıkrasında ise kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının ancak kanunla belirlenebileceği düzenlenmiştir. Kabahat sayılan bir fiilin, yaptırımının belirlenmediği bir durumda açıkça kanuni atıf bulunmadan başka bir fiilin yaptırımını ile karşılaştırma yapılarak cezasının belirlenmesi, bir diğer ifadeyle kıyas yasaktır³⁷¹.

a- Vergi Kaybına Neden Olan Fiiller ve Bu Fiillere Uygulanan Cezalar

Gümrük Kanunu'nun İkinci Bölümünün 234. ve 238. maddeleri arasında "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlığında idarenin vergi kaybına uğratılmasına neden olan fiiller belirlenerek bu fiillere ne şekilde ceza uygulanacağı düzenlenmiştir.

³⁶⁷ Kutlu, s.209.

³⁶⁸ Kutlu, s.209.

³⁶⁹ Saban, s.482.

³⁷⁰ Şenyüz, s.11.

³⁷¹ Karakoç, s.494; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.209.

Gümrük vergilerinin kaybindan doğan cezai sorumluluk, kanun hükümlerine uygun olarak ödenmesi gereken vergilerin eksik ödemesinden veya hiç ödenmemesinden doğar. Gümrük Kanunu'nda vergi kaybindan sorumluluk başlığında düzenlenen kabahatler; imzalanan gümrük beyannamelerinin sonradan kontrole tabi tutulması ile belge ile fiili durumun birbirlerinden farklı olduğunun anlaşılması ve vergi kaybının oluşması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu kabahatlerden bazıları, Gümrük Kanunu'nun vergi kaybına ilişkin cezalar başlığında düzenlenmiş olmalarına rağmen oluşmaları için vergi kaybının meydana gelmesi şart değildir.

Yükümlünün ve dolaylı temsilci olarak gümrük müşavirlerinin eksik vergi ödemeleri, genel olarak eşyanın gümrük tarifesini oluşturan unsurları, eşyanın kıymetine ve eşyanın sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerine ilişkin bilgileri yanlış beyan etmelerinden kaynaklanır. Bu hususların yanlış beyan edilmesine ilişkin cezalar; vergi farkı üzerinden, eşyanın gümrüklenmiş değeri üzerinden (ithal eşyası için CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamı, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamı), spesifik vergi olarak (kap, ton vs. başına belirli bir değer) veya eşyanın CIF değeri üzerinden olmak üzere dört farklı şekilde belirlenmektedir.

Serbest dolaşıma giriş (ithalat) ve kısmi muafiyet içeren geçici ithalat rejimlerinin uygulanması sırasında, yükümlünün eşyaya ilişkin yaptığı beyan ile idarenin muayene, denetleme veya teslimden sonra yapmış olduğu kontrol sonucunda bir vergi kaybı tespit edilmesi hâlinde, yükümlü yanlış beyanı sebebiyle eksik ödediği vergi dışında bu fark üzerinden gümrük cezası öder.

Yükümlünün, gümrük tarifesini oluşturan hususlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerde beyan ettiği ile idarenin tespit ettiği bilgiler arasında farklılık varsa ve beyana göre hesaplanan vergiler ile muayene veya kontrol sonucunda hesaplanan vergiler arasındaki fark, % 5'i aşıyorsa tespit edilen farkın üç katı kadar gümrük cezası kesilir.

Eğer eşya kıymeti üzerinden vergilendiriliyorsa ve yükümlü, eşyanın kıymetini yanlış beyan ettiyse beyanın meydana getirdiği vergi farkının herhangi bir oranı aşmış olduğuna bakılmaksızın bu farkın üç katı kadar gümrük cezası kesilir. Kıymet beyanı maddi hesap hatasından kaynaklanıyorsa ve vergi farkı % 5'i geçmiyorsa ceza vergi farkının yarısı kadar uygulanır.

Beyannameye yer alan bilgiler ile gerçek durum arasındaki farklılıkların gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce yükümlü tarafından bildirilmesi durumunda ceza, vergi farkının % 15'i nispetinde uygulanır.

Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimine tabi tutulacak eşyaya ilişkin yükümlünün verdiği beyan ile muayene, denetleme veya denetimden sonra kontrol sonucunda, eşyanın gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda, vergilendirmeye esas olan ölçülerinde ve kıymetinde bir noksanlık tespit edilirse bu noksanlığın neden olduğu vergi kaybının yarısı kadar para cezası kesilir. Bu bilgilere ilişkin farklılıkların, gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce yükümlü tarafından bildirilmesi durumunda ceza, vergi farkının % 15'i nispetinde uygulanır. Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 5. fıkrasında, dâhilde işleme rejimi kapsamında doğan gümrük vergilerinin ihracatın gerçekleşmesine kadar hiç ödenmemesi veya eksik ödendiğinin gümrük idareleri tarafından tespit edilmesi hâlinde, ihracat beyannamesinin tescilinden ödeme tarihine kadar işletilen gecikme faizi yanında, ödenmesi gereken verginin dörtte biri tutarında cezaya hükmedilir. Eğer bu vergilerin eksik ödendiğini ya da hiç ödenmediği idare tespit etmez de yükümlü kendiliğinde haber verirse yükümlüye ceza verilmez. Sadece beyannamenin tescilinden itibaren faiz alınır.

Gümrük Kanunu'nun 235/1. maddesine göre denetleme ve kontroller sonucunda eşyanın ithalinin genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir. Eğer bu eşya, değersiz, artık veya atık madde ise idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir. Gümrük Kanunu'nun 235/2-a maddesinde denetleme ve kontroller sonucunda eşyanın ihracının genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya bu belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. Bu durum, ihracat için de geçerlidir.

Gümrük Kanunu'nun 235/5. maddesine göre TGB'ye getirilen ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. Yine gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması hallerinde, bu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

Gümrük Kanunu'nun 238/1. maddesinde dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali hâlinde uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. Bu durumda eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası kesilir. Bu cezanın usulsüzlük teşkil eden fiillere uygulanacak cezalar ile birlikte düzenlenmesi daha uygun olurdu.

b- Usul Hükümlerine Aykırı Olan Fiillere Uygulanan Cezalar

Usulsüzlük cezaları, Gümrük Kanunu'nun 239. maddesi ve devamında düzenlenmiştir.

Gümrük vergilerinden muaf eşyanın kanunda belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç edilmesi ile bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkarılması veya bunlara teşebbüs edilmesi hâlinde söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası kesilir.

Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması hâlinde eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası uygulanacaktır. Vergi kaybına neden olan bu fiilin usulsüzlük cezaları ile birlikte değil, vergi kaybına neden olan cezalara uygulanacak cezalar ile birlikte düzenlenmesi daha uygun olurdu.

Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareketler, başka bir cezayı gerektirmiyorsa usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar. Usulsüzlük cezaları, Gümrük Kanunu'nda maktu

olarak belirlenmiş olup bazı durumlarda sekiz kata kadar artırılarak uygulanır. Belirlenen ceza miktarı, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır.

Sadece belirtilen fiillerin işlendiğinin tespiti, usul hükmüne uymayan kişinin cezalandırılmasına sebep olur.

İdarenin kararına dayanak teşkil eden bilgi ve belgelerde yanlışlık olması, satış sözleşmesinin aralarında ilişki bulunan kişiler tarafından gerçekleştirilmesi ve bunun beyan edilmemesi, dâhilde işleme rejiminin gereklerinin gereken süreden 1 ay sonra yerine getirilmesi durumlarında normal usulsüzlük cezasının iki katı kadar ceza uygulanır.

Geçerli temsil yetkisi olmadan başkası adına ya da hesabına iş takibi, dâhilde işleme rejiminin şartlarının yerine getirilmesine ilişkin sürenin 2 aya kadar aşılması ve gümrük idarelerine kendilerinden istenen bilgi ve belgeleri ibraz etmek zorunda olanların, bu yükümlülüğe aykırı davranışları hâllerinde dört kat usulsüzlük cezası verilir.

Bu cezalara gecikme zammı uygulanmamaktadır. Tüm kamu alacaklarının takibine ilişkin düzenleme yapan AATUHK'nın 51. maddesine göre vergi ziyayı ve mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacakları dışında ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz. Bu hükümden hareketle idare tarafından verilen vergi ziyayı cezası hariç diğer cezalarda yani usulsüzlük cezalarında cezaların kesinleşmesinden sonra gecikme zammı uygulanamayacaktır³⁷².

3- Gümrük Kabahatlerine Uygulanan Cezalarda İçtima

Gümrük kabahatlerine Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri uygulanmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesine göre bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde, bu kabahatlere ilişkin idarî para cezası öngörülmüşse sadece en ağır olan idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

³⁷² Derdiyok, s.212.

Bir eşyanın gümrük işlemleri yapılmadan TGB'ye getirilmesi durumunda olduğu gibi bir fiilin, hem suç hem kabahat teşkil etmesi muhtemeldir.

Aynı fiil için hem gümrük kabahatleri için öngörülen cezaların hem gümrük suçları için öngörülen cezaların uygulanması hâlinde fail, iki defa cezalandırılmış olacaktır.

Esasen, kabahatler ve suçların yaptırımları birbirlerinden bağımsızdır³⁷³. Bu durum, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kaçakçılık suçları için de geçerli olmakta, bu cezalar arasında herhangi bir birleşimin yapılmadığı görülmektedir. Öyle ki Vergi Usul Kanunu'na göre vergi kaybına neden olan fiil, aynı zamanda adli mahkemelerin görev alanına giren kaçakçılık suçu niteliğinde ise kişiye hem üç kat vergi ziyayı cezası kesilmekte hem de kişi, adli yargıda hükmedilen cezanın muhatabı olmaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesine göre fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır. Kabahatler Kanunu hükümleri, kanun yolları dışında gümrük kabahatlerine de uygulanacağından bir fiil için hem Gümrük Kanunu kapsamında idari yaptırım, hem de Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu veya diğer kanunlar kapsamında adli bir ceza öngörülmüşse bunlardan sadece adli ceza uygulanacaktır. Uygulamada, adli cezayı gerektiren fiili tespit eden gümrük idarelerinin buna ilişkin idari cezayı uyguladıktan sonra adli makamları bilgilendirdikleri görülmektedir³⁷⁴.

Gümrük işlemlerine ilişkin, “non bis idem” yani aynı suçun birden fazla kez cezalandırılmaması kuralının işletildiği görülmektedir. Bu kuralın uygulanmasına ilişkin düzenleme, Gümrük Yönetmeliği'nin 579. maddesinde yapılmıştır. Düzenlemeye göre bir fiilin hem Gümrük Kanunu hem de Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla aynı zamanda diğer kanunlara göre kovuşturma yapıp yapılmayacağını, yetkili bir organ tarafından kovuşturmaya başlanıp başlanmadığını tespit eder. Soruşturma veya kovuşturma sonucunda Gümrük Kanunu'nda tayin edilen cezalardan daha ağır bir para

³⁷³ Şenyüz, s.323.

³⁷⁴ Melahat Özdemir (2011): “Gümrüklerde Uygulanan İdari Para Cezalarının Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirilmesi” **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.87.

cezasına karar verilir ve bu karar kesinleşirse hükmolunan paranın tahsili şartıyla Gümrük Kanunu'na göre verilmiş olan ceza kaldırılır ve alınmış olan para geri verilir.

Gümrük Yönetmeliği'nde yapılan bu düzenleme ile cezalardan sadece birinin uygulanması için soruşturma veya kovuşturma sonucunda Gümrük Kanunu'nda öngörülenden daha ağır bir para cezası verilmesi, verilen bu ceza kararının kesinleşmesi ve son olarak da paranın tahsil edilmesi gerekmektedir.

Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemeye bakıldığında, failin iki defa para cezasıyla cezalandırılmasının değil, failin cezanın türü fark etmeksizin aynı fiil nedeniyle iki defa cezalandırılmasının önüne geçilmesi amacı taşıdığı görülüyor. Kabahatler Kanunu'nda yer alan düzenlemeye göre fiilin hem kabahat hem suç teşkil etmesi hâlinde fail, sadece suç için öngörülen yaptırım ile cezalandırılabilir. Burada suçun cezasının sadece adli para cezası türünde olması hâline özel bir birleşme hükmü getirildiğine dair bir işaret bulunmamaktadır. Adli para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza olması fark etmeksizin eğer bir fiil hem suç hem de kabahat ise suça ilişkin ceza uygulanacaktır. Oysa Gümrük Yönetmeliği'nde yapılan düzenlemede, fiilin suç niteliğine ilişkin yaptırımın kabahate ilişkin idari para cezasından daha ağır bir para cezası olması ve bunun tahsil edilmesi şartı ile kabahate ilişkin cezanın uygulanmayacağı belirtilmiştir.

C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE SORUMLULUKLARININ KAPSAMI

Gümrük Kanunu'nda düzenlenen tüm kabahatler gümrük müşavirleri tarafından işlenebilir. Yukarıda "B- Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatler" başlığı altında incelenen tüm gümrük kabahatleri, gümrük müşavirlerinin sorumluluğunu oluşturabilir. Gümrük müşavirlerinin Gümrük Kanunu'nda düzenlenen vergi kaybına neden olan veya duruma göre usul hükümlerine aykırılık teşkil eden fiilleri karşılığında kanunda belirlenen cezalar ile cezalandırılması söz konusudur.

İthalat sırasında alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin ödenmemesi ya da eksik ödenmesinden dolayı kesilen cezada gümrük müşavirlerinin sorumluluğu tartışılabilir. Gümrük müşavirlerinin mali sorumlulukların anlatıldığı kısımda, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin Gümrük Kanunu kapsamında alınan bir vergi olmadığı belirtildi. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi aslında Vergi Usul Kanunu'na tabi olarak Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na dayanarak

alınan vergilerdir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi, ayrıca düzenlenmiştir. Bu hükümler arasında eşyanın vergisi ödenmeden ya da eksik ödenerek ithal edilmesi ve beyan edilen matrah ile inceleme ya da teftiş sonucunda belirlenen matrahın farklı olması hâlinde hesaplanan vergi farkları sebebiyle kesilecek cezalar açısından Gümrük Kanunu'nun uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine ilişkin ceza uygulanmasının Gümrük Kanunu'ndaki vergi kaybından sorumluluk çerçevesinde değerlendirilmesi ve cezalandırmada bu hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Bu sebeple beyan sahibi olarak gümrük müşavirlerinin de matrah farkı sebebiyle ortaya çıkan vergi cezalarından kabahatlere iştirak hükümleri çerçevesinde sorumlu olmaları gerekecektir. Durum böyle olmakla beraber, gümrük vergileri sebebiyle oluşacak cezalar ile katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin eksikliğinden doğan cezaların tespitine ilişkin bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Katma değer vergisinin matrahının hesaplanması için kullanılan veriler ile Gümrük Kanunu açısından vergi kaybının tespiti için kullanılan bilgiler, birbirleriyle örtüşmemektedir. Gümrük Kanunu'nda ceza öngören maddelerde, vergi kaybına neden olan yanlışlığın, eşyanın kıymeti veya baş, adet, ağırlık gibi ölçülerine ve tarifesine ilişkin olması gerekir. Oysa katma değer vergisi matrahında, eşyanın kıymeti yanı sıra, taşıma masraflar ile ödenecek diğer her türlü vergi de bulunmaktadır. Bu husus katma değer vergisi için öngörülen cezalarda, amacın tam olarak gerçekleşmemesine sebep olmaktadır. Gümrük işlemlerinde katma değer vergisine ilişkin ceza hükümlerinin ya Katma Değer Vergisi Kanunu'nda açıkça yapılması ya da atıf yapılan Gümrük Kanunu'nda bu hususa ilişkin ayrıntıların dikkate alınması gerekmektedir³⁷⁵. Bu husus özel tüketim vergisi için de geçerlidir.

D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİNDEN SORUMLULUKLARININ NİTELİĞİ

1- Kabahatler Kanunu'nun İştirak Hükümleri Kapsamında Değerlendirileceği

Gümrük Kanunu kabul edildiğinde; "Cezalar" başlıklı On Birinci Kısımının "Genel Hükümler"e ilişkin Birinci Bölümünün 231'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan, "Bu

³⁷⁵ Nevzat Bozkurt (2011): "Gümrük İdarelerince Hangi Durumlarda KDV Para Cezası Uygulanmalı?" **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, s.167.

Kanun hükümlerine aykırı hareket edenlere bu Kanunda yazılı ceza hükümleri uygulanır" hükmü bulunmakta idi. Bu hükümden ceza kesme işleminin, Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareket edenler adına tesis edilmek zorunda olduğu anlaşılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 231/1. maddesinde yer alan bu hüküm, 7.10.2009 tarihli 5911 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.

Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri, kanun yolları hariç olmak üzere gümrük kabahatlerine de uygulanacağından gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatlerini eşya sahipleri ile birlikte işlemesi hâli, Kabahatler Kanunu'nda yer alan "iştirak" hükümleri çerçevesinde değerlendirilmelidir. Gümrük müşavirlerinin cezalardan sorumlulukları hususu; Gümrük Kanunu'nda belirgin bir şekilde düzenlenmemiş olduğundan gümrük müşavirlerinin kabahatlerden sorumluluğu, genel kanun niteliğinde olan Kabahatler Kanunu kapsamında düşünülecektir³⁷⁶.

İştirak, bir suç ya da kabahatin işlenebilmesi için gerekli olan kişi sayısından fazla kişinin katılımıyla suç ve kabahatin işlenmesini ifade eder³⁷⁷. Kabahatler Kanunu'nun 14/1. maddesine göre kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir. Gümrük müşavirleri, ancak kabahate iştirak şartları gerçekleştiğinde sorumluluk altına girerler.

Kabahatler kast veya taksirle işlenebilir. Gümrük kabahatleri de kast veya taksirle işlenebilir³⁷⁸. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 14/3. maddesinde; kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğu düzenlenmiştir. Dolayısı ile kabahatlere iştirak, yalnız kast ile mümkündür. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.

Kabahatler Kanunu'nda kastın tanımı yapılmamış olup 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21/1. maddesine göre kast; suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Kart, kişinin fiili bilerek ve isteyerek ortaya koymasını ifade eder³⁷⁹. Failin taksirle işlenen bir kabahat tipinde öngörülen sonuca yönelik hareketi söz konusu değilse de toplum düzeninin zarar göreceği ve uyulması gereken kurallara karşı

³⁷⁶ Bahçeci, s.440.

³⁷⁷ Mustafa Özen (2013): **İdari Ceza Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, s.116; Cengiz Otacı / İbrahim Keskin (2010): **Türk Kabahatler Hukuku**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, s.56.

³⁷⁸ Ok, s.293.

³⁷⁹ Şenyüz, s.23.

ve beklenen dikkat ve özenin gösterilmemiş olması yaptırım sorumluluğunun esasını oluşturur³⁸⁰. Taksir, failin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranması ile neticeyi öngörememesi sonucu icra veya ihmalle gerçekleşebilen bir eylemi, iradi olarak işlemesidir³⁸¹. Taksirle iştirak mümkün olmaz³⁸². Bu nedenle gümrük kabahatlerine iştirakin söz konusu olması için idari yaptırımı gerektiren fiilin, bilerek ve istenerek işlenmesi gerekmektedir.

Danıştay ilgili kararında gümrük kabahatlerinde iştirak hükümlerinin uygulanacağı ve ancak kasıt ile iştirakin mümkün olacağı ortaya konmuştur. Danıştay, 7. Hukuk Dairesi tarafından gümrük müşavirliği şirketi adına karara bağlanan cezanın iptali isteminin kabulüne ilişkin hükmün temyiz edilmesi üzerine vermiş olduğu kararda; "...beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi üzerinden hesaplanarak, davacının da bu fiile iştirak ettiğinden bahisle, adına, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükmünden hareketle, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca, karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemi iptal eden Mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde, bu kişilerin her biri hakkında fail olarak idari para cezası verileceği öngörülmüş; aynı maddenin 3'üncü fıkrasında ise, kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğu belirtilmiş olduğundan, kabahate iştirak nedeniyle para cezası uygulanabilmesi için fiile kasıtlı olarak iştirak edildiğinin kanıtlanması gerekmektedir..." şeklinde belirtilmiştir³⁸³.

Danıştay ilgili kararında gümrük müşavirliği şirketi yetkilileri tarafından gerçekleştirildiği anlaşılan eyleme eşya sahibinin iştirak edip etmediğinin, Kabahatler Kanunu'nun iştirak hükümlerine göre değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Gümrük müşaviri tarafından gerçekleştirilen bir eylemden dolayı iştirak ettiği belirlenemeyen eşya sahibine ceza uygulanmasının ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırı olduğu belirtilen kararda; "...Gümrük Kanununun "Cezalar" başlıklı Onbirinci Kısmının "Genel Hükümler"e ilişkin Birinci Bölümünün 23 V inci maddesinin olay

³⁸⁰ Necati Meran (2015): **Kabahatler Kanunu ve Özel Kanunlarda İdari Para Cezaları**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, s.33.

³⁸¹ Meran, s.34.

³⁸² Otacı / Keskin, s.56.

³⁸³ Danıştay, 7.D., KT. 21.5.2014, ES. 2011/4206, KS. 2014/2847 (kazancı.com, ET: 08.10.2017).

tarihinde yürürlükte bulunan şeklinin l'inci fıkrasında yer alan, "Bu Kanun hükümlerine aykırı hareket edenlere bu Kanunda yazılı ceza hükümleri uygulanır." hükmü de, anılan ilke doğrultusunda vazedilmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı gibi, ceza kesme işlemi, Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareket edenler adına tesis edilmek zorundadır. Olayda, vergi kaybına neden olan eylem, yapılan soruşturma sonucunda davalı İdarece de kabul edildiği üzere, davacının ithalat işlemlerini gerçekleştiren gümrük müşavirlik şirketi yetkililerince gerçekleştirildiğinden ve adı geçen Şirket yetkilileri hakkında kaçakçılık, resmi evrakta sahtekârlık ve dolandırıcılık suçlarından dolayı, Üsküdar l'inci ve 3'üncü Ağır Ceza Mahkemelerinde ceza davaları açılmış olduğundan; suça iştirak ettiği yolunda herhangi bir bilgi, belge ve iddia bulunmayan, aksine, davalı idarece, ortak ve yöneticilerinin takibine gerek bulunmadığı sonucuna ulaşılan ve hakkında açılan ceza davasında yetkilisinin beraatine karar verilen davacı adına ceza uygulanması, Anayasanın 38. maddesinde öngörülen "Ceza sorumluluğunun şahsiliği" ilkesine aykırılık oluşturmaktadır..." şeklinde belirtilmiştir³⁸⁴.

Gümrük kabahatlerini birden fazla kişinin işlemesi durumunda Kabahatler Kanunu'nun iştirak hükümlerinin kabul edilmesi hâlinde; ceza sorumluluğu ancak kasten hareket eden kişi için söz konusu olacaktır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 563. maddesinde "Gümrük müşavirinin yükümlülükleri" başlığında; "Gümrük müşavirleri imzaladıkları beyanname ile ilgili cezai hükümlerin uygulanması açısından beyannameye belirtilen bilgiler ile beyannameye ekli belgelerin doğruluğundan ve ilgili rejimin gerektirdiği bütün yükümlülükler uyulmasından, Kanununun 181 inci maddesinin ikinci fıkrası saklı kalmak kaydıyla, sorumludur" şeklinde belirtilmiştir. Gümrük Kanunu'nun 181/2. maddesine bakıldığında saklı tutulan hükmün; "Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır" olduğu anlaşılmaktadır. Bu hükümde gümrük müşavirinin sadece kastı ile değil, taksirli olarak işlediği fiillerden de yani sadece beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği değil, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmesinin gerektiği durumlardan da sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan bu düzenleme olmasaydı, gümrük müşavirlerinin kabahatlerden sorumlulukları; Kabahatler Kanunu'nun iştirak

³⁸⁴ Danıştay 7. D., T. 1.12.2011, ES. 2010/623, KS. 2011/8477 (kazancı.com, ET: 12.10.2017).

hükümlerine uygun olarak ancak kast yani bilme ve isteme unsurlarının bir arada olması halinde söz konusu olacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde, gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinden meslek icabı ve mutata olarak bildikleri ve bilmesi gerekenler ile sorumlu oldukları düzenlenmiş olup bu hükümde kabahatlerden sorumluluğa değinilmemiştir. Meslek icabı ve mutata olarak bilinen ya da bilinmesi gerekenlerden sorumlu olunması, bilme ve istemenin ötesinde taksirli fiilden de sorumlu olunması anlamına gelir. Meslek mensuplarının bildiği veya bilmesi gerektiği belirtilen hususların, ceza sorumluluğuna sebep olacağı düşünüldüğünde, sorumluluk alanı kastı aşarak taksiri de kapsayacak şekilde genişletilmiş olur. Gümrük Yönetmeliği'nde Gümrük Kanunu'nun 181/2. maddesinin saklı tutulacağı belirtilmesi ile Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerinin kabahatlerden sorumluluklarının taksirle mümkün olduğuna ilişkin bir düzenleme yokken yönetmelik ile gümrük müşavirlerinin kabahatlerden sorumluluk alanı genişletilmiştir. Bu durum suç ve cezalara ilişkin hususların kanunla düzenlenmesi ve kıyasın yasak olması temel prensiplerine aykırıdır.

2- Müteselsil Sorumluluk Niteliğinde Olmaması

Gümrük müşavirlerinin cezalardan sorumluluğunun müteselsil kabul edilmesinin, cezalandırmanın amacı, cezaların şahsiliği ile cezaların kanuniliği ilkelerine aykırı olduğundan mümkün olmadığı düşünülmektedir.

Suçların ve cezaların müteselsil olması, bir suç işleme kararı ile kanunun aynı hükmünün birkaç defa ihlâl edilmesidir ve suçların içtima edilerek faile tek ceza verilmesi anlamına gelir³⁸⁵. Müteselsil suç kavramı, bugün “zincirleme suç” olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan cezalarda müteselsil sorumluluk, borçlar hukuku anlamında bir müteselsil sorumluluk değildir ve tamamen ceza hukukuna ait kurullarla açıklanabilecek teknik bir terimi ifade etmektedir.

Kabahat niteliğindeki fiillerde, müteselsil sorumluluk hükümleri uygulanmaz³⁸⁶. Sorumlular, Kabahatler Kanunu'ndaki iştirak hükümlerine göre tek tek cezalandırılır³⁸⁷.

³⁸⁵ Türkan Yalçın Sancar (1995): **Müteselsil Suç**, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.19. Müteselsil suç kavramı, bugün “zincirleme suç” olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan cezalarda müteselsil sorumluluk, borçlar hukuku anlamında bir müteselsil sorumluluk değildir ve tamamen ceza hukukuna ait kurullarla açıklanabilecek teknik bir terimi ifade etmektedir.

³⁸⁶ Bayraklı, s.119.

Gümrük müşavirlerinin fiilleri ile eşya sahiplerinin fiilleri, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince ayrı değerlendirilebilmelidir³⁸⁸.

Gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatlerinden sorumluluklarının müteselsil sorumluluk niteliğinde olmaması nedeniyle sorumlulardan biri tarafından yapılan ödeme, diğer sorumlular açısından cezayı sona erdirmeyecektir. Kabahate iştirak eden her kişi için sorumluluğun, ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir. Cezanın sorumlulardan birine tebliğ edilmesi, diğer sorumlu açısından sonuç doğurmaz.

Müteselsil sorumlulukta sorumlulardan birinin borcu ödemesi, diğer sorumlular açısından borcu sona erdirir. İdari yaptırım olarak kesilen cezanın yükümlülerden biri tarafından ödenmesi ile diğer yükümlüler açısından da borcun sona ermesi, cezaların şahsiliğine aykırıdır. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği hiç kimse, başkasının ceza yaptırımını gerektiren fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Cezaların şahsi oluşu, Anayasa'nın 38. maddesinin 7. fıkrasında "Ceza sorumluluğu şahsidir" denilerek hüküm altına alınmıştır. Cezanın kabahate iştirak edenlerden biri tarafından ödenmesinin cezayı diğer sorumlular açısından da sona erdirmesi, cezalandırmadan beklenen amaca da aykırıdır. Zira gümrük kabahatlerine ilişkin cezalarda, devletin gelir elde etme amacı değil, hukuk düzenine aykırılıkları engelleme ve failleri caydırma amacı ön plandadır. Ödeme sorumlulardan biri tarafından yapıldığında, diğer sorumluların herhangi bir cezaya katlanmaları söz konusu olmayacaktır. Bu husus, Kabahatler Kanunu'nun organ veya temsilcinin fiilinden sorumluluk başlığı ile düzenlenen 8. maddesinin gerekçesinde dile getirilerek müteselsil sorumluluğun kabul edilmemesine dayanak olarak gösterilmiştir Bu gerekçeye göre; tüzel kişi ile gerçek kişilere verilen idarî para cezasının tahsili açısından müteselsil sorumluluk kabul edilemez. İdarî para cezası, bir ceza hukuku yaptırımını niteliği taşımamakla birlikte; bir kamu hukuku yaptırımını olması dolayısıyla ve uygulanmasıyla güdülen amacın gerçekleşebilmesi için ancak hakkında uygulanan kişi üzerinde etkili olabilmelidir. Bu bakımdan, işlenen kabahat nedeniyle verilen idarî para cezası ile ilgili olarak müteselsil sorumluluk kabul edilmemiştir³⁸⁹.

³⁸⁷ Kılıç, s.443.

³⁸⁸ Danıştay, 7. D., KT. 1.12.2011, ES. 2010/623, KS. 2011/8477 (kazancı.com, ET: 12.10.2017); Danıştay, 7.D., KT.18.03.2008, ES. 2007/1132, KS. 2008/1782 (kazancı.com, ET: 12.10.2017).

³⁸⁹ Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, **Kabahatler Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu**, 1/193, m.8 (https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c079/tbmm22079076ss0840.pdf, ET: 07.06.2016).

Ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesine göre; uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder. Bu düzenleme de gümrük müşavirlerinin cezalardan sorumluluklarının müteselsil olmadığına işaret etmektedir.

Cezalarda müteselsil sorumluluk, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince mümkün olmadığı hâlde, bazı kanuni düzenlemelerle vergi alacağına bağlı vergi cezalarında müteselsil sorumluluğun kabul edildiği de vakidir. Örneğin, damga vergisi için kabul edilen cezalardan müteselsil sorumluluk durumu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin 2. fıkrasında açıkça belirtilmiştir. Bunun gibi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde, mükellefin bazı şekli yükümlülüklerini yerine getiren serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin hem vergiler hem de cezalardan müteselsil sorumlu olacakları kabul edilmiştir. Cezalar açısından müteselsil sorumluluğun kabul edilmesi için sorumluluğun doğuşu ve sınırları mutlaka kanun ile ortaya konmalıdır³⁹⁰. Bu tür bir kanuni düzenleme, gümrük müşavirlerinin sorumluluğu açısından yapılmadıkça gümrük müşavirlerinin cezalardan sorumluluğunun müteselsil olduğunun kabul edilmesi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ve suç ve cezalarda kıyas yasağı ile çelişir.

Kanunda yer alan düzenlemelerden yola çıkarak gümrük kabahatlerine ilişkin öngörülen idari para cezalarında müteselsil sorumluluğun kabul edilmesi gerektiği görüşü de ileri sürülmektedir³⁹¹. Bu görüş, gümrük müşavirliği mesleğinin bir tüzel kişilik aracılığı ile yapılması ile ilgili Gümrük Kanunu'nun 229. maddesinin 2. fıkrasında yapılan düzenlemeye dayandırılmaktadır. Bu düzenleme, gümrük para cezası kesilmesine sebep olacak bir işlemde, işlemi yapan kişi ile birlikte tüzel kişiliğin de gümrük idaresince alınan vergiler ve verilen para cezaları yönünden müteselsil sorumlu olduklarına ilişkindir. Görüldüğü üzere, gümrük para cezalarından sorumlulukta, fiili işleyen ile bu kişinin bağlı olduğu tüzel kişilik arasında müteselsil sorumluluk benimsenmiştir. Bu hükmün, dış ticaret yapan kimseler ile gümrük müşavirleri arasındaki ilişkide geçerli olduğunu düşünmek doğru değildir. Gümrük müşavirlerinin para cezalarından eşya sahipleri ile birlikte müteselsil sorumlu olmaları, bu konuya özel bir düzenleme yapılmasına bağlıdır. Bunun aksine, gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik aracılığıyla yürütülmesine özel yapılmış

³⁹⁰ Şenyüz, s.71.

³⁹¹ Bahçeci, s.443.

olan düzenlemenin, gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasında ceza sorumluluğu açısından müteselsil sorumluluk ilişkisi kurduğu kabul edilemez.

E- GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNİN BİR TÜZEL KİŞİLİK OLARAK YÜRÜTÜLMESİ HÂLİNDE GÜMRÜK KABAHAHLERİNDEN SORUMLULUK

Kabahatler Kanunu'nun 8. maddesinde; organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabileceği düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 229/2. maddesinde; gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde, gümrük beyannamesi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların, vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerde, gümrük idaresine karşı bağılı buldukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Bu hallerde, ilgili gümrük müşavirinin kişisel cezai sorumluluğu saklı kalmak kaydıyla, işlemi yapan kişi ile birlikte tüzel kişilik de gümrük idaresince alınan vergiler ve verilen para cezaları yönünden müteselsilen sorumludur.

Maddede sayılan şartlar gerçekleştiğinde gümrük müşavirliğini yürüten tüzel kişilik ile beyanname ve beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerinde imza atmış olanlar arasında para cezaları açısından müteselsil sorumluluk hükümleri uygulanacağından idarenin aralarında sıra gözetmeksizin takip yapması mümkün hâle gelmektedir. Ayrıca müteselsil sorumluluğun niteliği gereği işlemi yapan kişi ya da gümrük müşavirliğini yürüten tüzel kişilikten biri cezayı ödediğinde ceza, her iki müteselsil sorumlu açısından sona erer. Burada dikkat edilmesi gereken husus, Gümrük Kanunu'nun 229/2. maddesindeki hükmün, gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olarak yürütülmesi hâlinde beyanname ya da yerine geçen belgelere imza atanlar ile gümrük müşavirliği yapan şirket arasındaki ilişkiye ilişkin olduğudur.

F- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN CEZALARA KARŞI İTİRAZ VE DAVA HAKKI

Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde, yükümlülerin, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı itiraz hakları düzenlenmiştir. Bu

düzenlemeye göre yükümlüler, vergi, ceza ya da karara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde, bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilirler. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır.

Yükümlüye ek vergi tahakkuku yapılması ile birlikte ceza uygulanması durumunda; bu iki işlem birbirleri ile bağlantılı olmalarına rağmen özlerinde bağımsız iki işlem olduklarından muhatabın hem ek gümrük vergisi tahakkukuna hem de buna bağlı olarak uygulanan cezaya ayrı ayrı itiraz etmesi gerekir³⁹². Gümrük müşavirlerinin ve yükümlülerin kesilen cezalara ayrı ayrı itiraz etmeleri ve bu itirazların idare tarafından ayrı ayrı değerlendirmeleri gerekmektedir³⁹³.

Yükümlünün itirazı reddedilir veya itirazına süresi içinde cevap verilmezse ret kararına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir. Bu itirazların idare tarafından otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği düzenlenmiştir. İtiraza karşı süresi içerisinde bir karar verilmemesi, itirazın reddi anlamına gelmektedir. İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulması neticesinde, idari para cezaları kesinleşmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi gereği, bu Kanun'da yer alan idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin genel hükümler, diğer kanunlarda bunların aksine hüküm bulunmaması şartı ile uygulanır. Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemeye göre idari yaptırım kararlarına karşı sulh ceza hâkimliklerinde itiraz yoluna gidilir. Hâlbuki Gümrük Kanunu'nun gümrük kabahatlerine de uygulanmak üzere öngördüğü kanun yolları bulunmaktadır. Bu nedenle gümrük kabahatlerine karşı sulh ceza hâkimliklerine itiraz edilmez. Gümrük Kanunu'nun 242. maddesindeki düzenlemelere göre yükümlüler kendilerine tebliğ edilen cezalara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilirler ve itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir. Bu bakımdan gümrük cezalarına ilişkin kanun yolları, Gümrük Kanunu'nun bu hükümleri çerçevesinde değerlendirilir. Gümrük cezalarına itiraz ve bunlara ilişkin tahlil ve tahlile itiraz, gümrük vergilerindeki usul ile aynıdır. İtiraz ve buna bağlı olarak

³⁹² Ercan, s.257.

³⁹³ Ertürk, s.260.

yargı yolunun kullanılması düzenlemeleri vergiler ve kabahatlere ilişkin cezalar için ortaktır.

G- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİ YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARININ SONA ERMESİ

Gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatlerinden doğan cezai sorumluluklarını sona erdiren nedenler; ölüm, ödeme ve cebren tahsil, itirazın kabulü, geri verme veya kaldırma, uzlaşma ve zamanaşımı olarak sıralanabilir. Bunların yanında AATUHK uygulaması kapsamındaki sona erme sebepleri olan ödeme veya tahsil, idari yargıda işlemin iptaline karar verilmesi, doğal afetler sebebiyle terkin, tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin, mahsup ve zamanaşımı da kesinleşmiş gümrük kabahatlerinden sorumlulukların sona ermesi için uygulanacaktır. AATUHK kapsamında sona erme nedenleri gümrük vergileri açısından incelenmiş ve gerekli açıklama yapılmıştır.

Ölüm, cezaların şahsiliği ilkesi gereği kabahatlerden doğan idari para cezalarını sona erdirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesinde ölümün, vergi cezalarını düşüreceği hüküm altına alınmıştır. Gümrük Kanunu'nda da ölüm, cezayı düşüren bir sebep olarak zikredilmemiştir. Cezaların şahsi olması ve suçlu olan kişi dışındaki bir kişiye ceza verilmemesi nedeniyle modern ceza hukuku yalnız yaşayanların ceza sorumluluğunu kabul eder³⁹⁴. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği, vergi kabahatlerinden doğan cezalar, ölümden önce kesinleşmiş olsa bile mirasçılara intikal etmemektedir³⁹⁵.

1- Ödeme

Gümrük kabahatleri karşılığında uygulanan idari para cezaları, muhatabının bunları ödemesi ile sona erer.

Gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları, vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve ödenir³⁹⁶. Böylelikle vergi ve cezaların ayrı karara bağlanması, ayrı ödeme zamanı ve zamanaşımına tabi olması sebebiyle yaşanabilecek karışıklıkların önüne geçilmesi amaçlanmıştır³⁹⁷. Muhatabının aynı yükümlü olduğu düşünüldüğünde, vergi ve cezaların aynı anda, aynı tahakkuk ve ceza kararına bağlı

³⁹⁴ Mutluer, s.236.

³⁹⁵ Aksoy, s.46; Arslan, s.86; Gerçek, s.171; Kaneti, s.221; Kırbaş, s.183; Öner, s.158; Öncel / Kumrulu / Çağan, s.152; Şenyüz, s.283.

³⁹⁶ Derdiyok, s.201.

³⁹⁷ Nural, s.666.

olarak düzenlenmesi, doğabilecek karışıklıkları, gereksiz masrafları ve zaman kaybını önlemektedir³⁹⁸. Gümrük vergileri ile birlikte alınacak olan para cezalarının ödeme süresi, yükümlüye yapılan tebliğden itibaren 15 gündür.

Gümrük vergilerine bağlı olmayan para cezalarında ödeme süresi, AATUHK'nın 37. maddesi gereği ilgisine tebliğinden itibaren 1 aydır³⁹⁹.

Gümrük kabahatlerine genel Kabahatler Kanunu hükümlerinin ve buna bağlı olarak da iştirak hükümlerinin uygulanması ile yükümlülerin işlediği kabahatlerin ayrı ayrı cezalandırılacağı sonucuna varılmaktadır. Gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarından sorumluluğunun müteselsil olmaması nedeniyle cezanın sorumlulardan biri tarafından ödenmesi, sorumlulardan diğeri için borcu sona erdirmez. Dolayısıyla idari yaptırım niteliğindeki bu cezaları bir yükümlünün ödemesi, diğeri açısından cezayı ortadan kaldırmayacaktır⁴⁰⁰. Danıştay uygulamasına göre de eşya sahibinin kabahatine ilişkin yapılan tespit ile gümrük müşavirine tebligat yapılamaz. Gümrük müşavirinin sorumlu olması için ayrıca bir tespitin yapılarak gümrük müşaviri hakkında ceza kararı alınması gerekir⁴⁰¹. Sorumlulardan birine tebliğ edilen ceza kararı, sorumlulardan diğeri kapsamamaktadır. Zaten gümrük müşavirinin tesis edilen ceza kararına karşı kanundan doğan haklarını kullanabilmesi için kendisinin muhatap alındığı bir ceza kararı bulunması gerekir.

2- Geri Verme veya Kaldırma

Geri verme deyimi, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen ya da kısmen geri verilmesini; kaldırma deyimi ise henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen ya da kısmen alınmamasına karar verilmesini ifade eder. Gümrük Kanunu'nun geri verme veya kaldırmaya ilişkin hükümleri, vergi cezalarına da uygulanır. Usulsüzlüklere ilişkin cezaların kaldırılmasında bu cezalara ilişkin kararların düzenlenmemesi gerektiği hâlde düzenlendiğinin, ödenmemesi gerektiği hâlde ödendiğinin belgelendirilmesi gerekir.

³⁹⁸ Ertürk, s.253.

³⁹⁹ Danıştay, 7.D, KT. 30.10.2006, ES. 2005/2417, KS. 2006/3041 (Yeşilova, s.98).

⁴⁰⁰ Ertürk, s.259.

⁴⁰¹ "...davacı gümrük müşaviri adına, ayrıca ceza kararı alındığına dair herhangi bir bilgi ve belgenin bulunmaması karşısında, alacağın doğrudan tahsili yolunda tesis edilen ödeme emrinin cezalara ilişkin kısmında isabet bulunmadığından, davaya konu işlemin iptaline dair kararın sonucu itibarıyla yerinde görülen hüküm fıkrasında isabetsizlik görülmemiştir" Danıştay, 7.D., KT. 04.11.2009, ES. 2007/5654, KS. 2009/4568 (kazancı.com, ET: 12.10.2017).

3- Uzlaşma

Hakkında gümrük cezası tatbik edilen kişi tarafından uzlaşma yoluna başvurulması mümkündür. Ancak Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesine göre; alacak, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin ise uzlaşma talebinde bulunulamaz. Alacağın Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan suçlarla ilişkili olduğu sonucuna, 5607 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması, adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması, ilgili mahkeme tarafından ceza verilmiş olması hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumlarında varılır. İlişki olup olmadığı hususu, uzlaşma sürecinin her aşamasında değerlendirilir. Aksi bir tespit olması durumunda, uzlaşma yapılmaz. Eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlar, uzlaşmaya konu edilmez. Ancak, mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilen eşya ile ilgili gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu edilebilir. Ayrıca henüz itiraz başvurusu yapılmamış olan cezalar hakkında uzlaşma başvurusu yapılabilir.

Gümrük kabahatleri karşılığında öngörülen para cezalarında alt ve üst sınır belirlenmemiş olmakla beraber; uzlaşma aşamasında komisyonların haksızlığın derecesi, kabahatin kasten ya da taksirle işlenip işlenmediğine göre uzlaşma tutarı belirlenebilir⁴⁰².

Gümrük cezalarında uzlaşmaya başvuru sebepleri gümrük vergileri ile aynı hükümlere tabidir. Bu hususlar; "F- Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Vergilerinden Sorumluluklarının Sona Ermesi", "d- Uzlaşma" başlığı altında açıklanmıştır. Uzlaşmaya başvuru süresi ise gümrük vergilerine bağlı olsun olmasın cezanın muhatabına tebliği tarihinden itibaren 15 gündür. Fakat gümrük cezalarına ilişkin alacaklarda uzlaşma, gümrük vergilerine ilişkin alacaklarda uzlaşmadan bazı nitelikleri açısından farklılık göstermektedir.

Gümrük vergilerinde, bir yükümlü ile uzlaşma sağlandığında müteselsil sorumlu olan diğer yükümlüler de bundan yararlanır ve vergi borcu diğer yükümlüler açısından da uzlaşılan miktarda sona erer. Fakat Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10/2. maddesinde iştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunabileceği, uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşmanın sadece

⁴⁰² Ercan, s.78.

başvuruda bulunanlar için hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir. İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri, uzlaşma talebinde bulunabilir. Ancak uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunan için hüküm ifade eder.

Bu nedenle eşya sahipleri ile gümrük müşavirlerinin sorumlu oldukları gümrük kabahatleri için uzlaşma yoluna sadece bunlardan birisi başvurur ve uzlaşma sağlanırsa uzlaşmanın sonucu diğer sorumluyu etkilemeyecektir. Diğer sorumlu, uzlaşmaya başvurmamış ya da uzlaşma vaki olmamışsa itiraz ve kanun yollarını kullanma imkânına sahiptir.

İştirak halinde aynı fiilden sorumlulara uygulanan gümrük cezalarında dikkat edilmesi gereken husus, uzlaşmanın amaçlarına aykırı olmayacak ve uzlaşmadan beklenen faydaları engellemeyecek şekilde uygulanmasıdır. Ancak bu yapılırken yükümlülerde uzlaşma ile yaptırımdan kurtulacağı algısının oluşturularak gümrük kabahatlerine uygulanan cezaların caydırıcılıktan çıkarılmamasına dikkat edilmelidir⁴⁰³.

Gümrük Kanunu'nun 244/6. maddesine göre üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında 30.03.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17. maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz.

4- Zamaşımı

Gümrük Kanunu'nun 231/2. maddesinde; gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zamaşımının, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamaşımına tabi olacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle; gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının uygulanmasında Gümrük Kanunu'nun gümrük vergilerinde zamaşımına ilişkin hükümleri dikkate alınacakken gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan kabahatler bakımından Kabahatler Kanunu'nun zamaşımına ilişkin hükümleri dikkate alınacaktır⁴⁰⁴.

İdari yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamaşımı sürelerinin daha uzun olması durumunda, daha uzun olan zamaşımı süresinin uygulanacağıdır. Ancak Türk Ceza

⁴⁰³ Kılıç, s.367.

⁴⁰⁴ Ercan, s.87; Ok, s.299.

Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uygulanabilmesi için bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması şarttır.

a- Gümrük Kanunu Kapsamında Zamanaşımı

Gümrük Kanunu'nun 231/2. maddesinde, gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının gümrük vergilerine ilişkin zamanaşımına tabi olacağı düzenlenmiştir. Bu sebeple Gümrük Kanunu'na göre idari para cezası gerektiren bir fiil, gümrük vergileri alacağına bağlı ise zamanaşımı da gümrük vergilerindeki zamanaşımına göre hesaplanır. Buna göre gümrük vergilerine bağlı cezalar için de gümrük yükümlülüğünün doğmasından itibaren 3 yıllık zamanaşımı süresi geçerli olacaktır. Fakat ceza, vergi alacağına bağlı idari para cezası niteliğinde değilse zamanaşımı süresi, Kabahatler Kanunu'na göre hesaplanacaktır.

b- Kabahatler Kanunu Kapsamında Zamanaşımı

Gümrük Kanunu'nun 231. maddesi dışında kalan ve gümrük vergilerine bağlı olmayan kabahatlerde zamanaşımı süresi, Kabahatler Kanunu hükümlerine göre belirlenecektir. Cezanın vergi alacağına bağlı olup olmadığı hususu, cezanın hesaplanma şekline göre değil, ortada cezanın bağlı olduğu bir vergi alacağı olup olmamasına göre belirlenmelidir.

Bazı fiillerin cezaları, eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olabilir. Mühim olan cezanın hesaplanışında kullanılan değer değildir. Cezanın bir vergi alacağına bağlı olması için ortada kayba uğramış bir vergi alacağı bulunmalıdır. Bu bakımdan gümrük müşavirlerinin cezai sorumluluklarının açıklandığı bölümde vergi kaybına neden olan kabahatlere uygulanan cezalar dışında kalan tüm cezalar için zamanaşımı süresi, Kabahatler Kanunu'ndaki bu hükme göre belirlenecektir. Bu fiillere ilişkin zamanaşımı süresi, kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlar.

Fiilin aynı zamanda suç teşkil etmesi ve Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen dava ve ceza zamanaşımının daha uzun olması durumunda idari yaptırım kararları daha uzun olan zamanaşımı uygulanabilir. Ancak bu durumda, suç niteliğinde olan fiil için "dava açılmış olması" şartı aranmaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 20. maddesinin 3. fıkrasında nispi idari para cezasını gerektiren kabahatlerde zamanaşımı süresinin sekiz yıl olduğu belirtilmiştir. Maktu idari para cezası gerektiren fiillerde zamanaşımı ise yüz bin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasını gerektiren kabahatlerde beş yıl; elli bin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasını gerektiren kabahatlerde dört yıl, elli bin Türk Lirasından az idari para cezasını gerektiren kabahatlerde üç yıldır.

Kabahatler Kanunu'nda ayrıca yerine getirme zamanaşımı düzenlenmiştir. Yerine getirmeye ilişkin zamanaşımı süresi, kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar. Yerine getirme zamanaşımı, sürenin geçmesi ile önceden verilmiş bir idari para cezasına ilişkin kararın uygulanma kabiliyetinin kalmadığı anlamına gelir. Kabahatler Kanunu'nun m.21/2. maddesine göre yerine getirme zamanaşımı süresi; elli bin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde yedi; yirmi bin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde beş; on bin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde dört; on bin Türk Lirasından az idari para cezasına karar verilmesi halinde üç yıldır.

III- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN DİSİPLİN YÖNÜNDEN SORUMLULUKLARI

Günümüzde kamu hizmetleri, sadece kamu tüzel kişileri tarafından yerine getirilen etkinlikler olmaktan çıkmış ve bu hizmetlerin, sıkı denetim ve gözetim altında özel kişiler tarafından da yürütülebileceği kabul edilmiştir⁴⁰⁵. Kamu hizmeti, devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimi altında özel kişilerce, kamunun genel ve ortak gereksinimlerini karşılamak için yapılan iş ve işlemlerdir⁴⁰⁶.

Gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetlerinin niteliği ve bu faaliyetleri yürütürken idarenin kontrolü altında olmaları, bu faaliyetlerin kamu hizmeti olma niteliğine bir işarettir⁴⁰⁷. Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerinin bir kamu hizmeti

⁴⁰⁵ İsmet Giritli / Pertev Bilgen / Tayfun Akgüner / Kahraman Berk (2015): **İdare Hukuku**, 7. Basım, D&R Yayınları, İstanbul, s.1226.

⁴⁰⁶ Odyakmaz / Kayak / Ercan, *İdare Hukuku*, s.156; Yıldırım / Yasin / Kaman, s. 484. Kamunun genel ve ortak gereksinimleri, "kamu yararı" olarak ifade edilmektedir (Giritli / Bilgen / Akgüner vd, s.1196).

⁴⁰⁷ Nural, s.702.

gerçekleştirdiklerine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır⁴⁰⁸. Ancak Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesinde, gümrüklerde yürütülen işlemleri takip eden gümrük müşavirlerinin güvenilir ve dürüst bir şekilde hareket etmelerini sağlamak üzere bu meslek mensuplarına çeşitli disiplin cezaları uygulanması öngörülmüştür⁴⁰⁹. Bu düzenlemeye göre meslek mensupları kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak örgütleninceye kadar meslek mensuplarına Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesindeki disiplin cezaları uygulanacaktır.

Gümrük müşavirlerinin kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak örgütlenmelerine kadar dernek düzeyinde örgütlenecekleri düzenlenmiştir. Şu anda meslek mensupları, Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesinde belirtildiği üzere geçici olarak dernekler düzeyinde örgütlenmişlerdir. Buna göre İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa ve Mersin'de gümrük müşavirliği dernekleri faaliyet göstermektedir. Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak örgütlenmeye ilişkin çalışmaların hızlandırılmasına yönelik olarak meslek mensuplarının talepleri bulunmaktadır. Gümrük müşavirliği dernekleri bir araya gelerek kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak örgütlenmeye ilişkin taleplerini, tüm dernek yönetimlerinin ortak iradeleri ile hazırladıkları tasarı ile ortaya koymuşlardır⁴¹⁰. Gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetlerinin denetiminin gereği gibi yapılmasının sağlanması açısından, meslek mensuplarının kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak örgütlenmeleri önem arz etmektedir⁴¹¹.

A- GENEL OLARAK DİSİPLİN SORUMLULUĞU

Disiplin suçu, memurun görevi ya da sıfatı ile ilgili bir fiildir⁴¹². Disiplin suçları karşılığında, disiplin cezaları uygulanır. Disiplin cezaları, cezanın muhatabı olan kişilerin işlerini daha dikkatli ve özenli yapmasını sağlamak üzere mali hakları ve mesleki statülerini etkilemek üzere verilmektedir⁴¹³. Disiplin cezaları, memurun hürriyeti ya da malvarlığına bir zarar vermez; onun kariyerine ve görevinden kaynaklı haklarına bir zarar verir⁴¹⁴. Disiplin cezaları, bir idari kuruluşun iç düzenine aykırı davranışlar için uygulanan

⁴⁰⁸ 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 1. maddesinde avukatlığın bir kamu hizmeti olduğu açıkça belirtilmiş olup gümrük müşavirleri açısından böyle bir düzenleme yapılmamıştır.

⁴⁰⁹ Nural, s.702.

⁴¹⁰ Gümrük Müşavirliği Odaları ve Gümrük Müşaviri Birlikleri Kanun Tasarısı: http://www.mergumder.org.tr/_yuklenenDosyalar/_dernekDuyurulari/oda_taslagi_2016.pdf, ET:09.06.2016).

⁴¹¹ Çardak, s.265, 266.

⁴¹² Kemal Gözler / Gürsel Kaplan (2014): **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınevi, 14. Baskı, Bursa, s.662.

⁴¹³ Yıldırım / Yasin / Kaman, s.264.

⁴¹⁴ Gözler / Kaplan, s.658

cezalar olup idari düzenin sağlanmasına yönelik iken genel cezalar toplum düzeninin korunmasına ve sağlanmasına yöneliktir⁴¹⁵.

İdari işlem, idarenin tek taraflı irade açıklaması ile hukuki sonuç doğuran ve hukuk düzeninde değişiklik yapan işlemdir⁴¹⁶. Bir başka deyişle idari işlem, bir hukuk kuralının idare makamlarınca subjektif bir duruma veya belli bir kişiye, yine kanunda gösterilen kurallara uygun olarak tek yanlı ve icrai olarak uygulanması işlemidir⁴¹⁷. Bu bakımdan disiplin cezaları, idari işlem niteliğindedir.

Hukuksal niteliği itibariyle sadece muhatabına karşı etki doğuran disiplin suçları ve cezaları, ceza hukuku içerisinde değerlendirilen suç ve cezalardan farklıdır. Disiplin cezaları, adli makamlarca hükmedilen bir karar ile değil, hiyerarşik bakımdan üstler veya belli özellikleri taşıyan kurullar tarafından verilir⁴¹⁸. Disiplin cezaları idari para cezası, manevi ceza (uyarma, kınama) veya göreve yönelik ceza olabilmektedir⁴¹⁹. Ceza kanunları, statüsüne bakılmadan herkese uygulanırken disiplin cezalarının muhatabı, yalnızca kanunda belirlenmiş olan kişilerdir⁴²⁰.

B- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN DİSİPLİN SORUMLULUKLARI

Gümrük müşavirleri veya gümrük müşavir yardımcılarının mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunmaları, görevlerini yapmamaları veya kusurlu olarak yapmaları ya da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde buldukları tespit edildiğinde meslek mensupları hakkında, gümrük müşavirliği hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacıyla, durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre hafiften ağıra doğru uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonma ve meslekten çıkarma cezaları verilir.

Gümrük müşavirlerine uygulanan disiplin cezaları, fiilin niteliğine göre Gümrük Müsteşarlığı Merkez Disiplin Kurulu ve Yüksek Disiplin Kurulu tarafından verilmektedir. Gümrük Müsteşarlığı Merkez Disiplin Kurulu ve Yüksek Disiplin Kurulu tarafından

⁴¹⁵ Günday, s.628.

⁴¹⁶ Gürbüz, s.131.

⁴¹⁷ Zehra Odyakmaz / Ümit Kaymak / İsmail Ercan (2011): İdari Yargı, 7. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, s.134.

⁴¹⁸ Yıldırım / Yasin / Kaman, s 264; Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.228; Giritli / Bilgen / Akgüner / Berk, s.860.

⁴¹⁹ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.229.

⁴²⁰ Odyakmaz / Kayak / Ercan , İdare Hukuku, s.229; Giritli / Bilgen / Akgüner vd., s.860.

Gümrük Kanunu hükümlerine uygun olarak gümrük müşavirine verilen disiplin cezaları, idari işlem niteliğindedir.

Uyarma, meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin, kınama ise meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere meslek mensubunu mesleki faaliyetten alıkoymadır. Meslekten çıkarma, meslek mensubunun izin belgesinin geri alınarak, bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Gümrük Kanunu'nun geçici 6/4. maddesine göre disiplin kurulları, bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler. İdarenin uygulayacağı yaptırımın seçenekli olarak düzenlendiği bu durumda, idareye seçeneklerden birini duruma göre tercih etmesi için takdir yetkisi tanınmıştır⁴²¹. Meslek mensubu, kendisine verilen disiplin cezasına karşı idare mahkemesine itiraz edebilir. İdare mahkemesi tarafından idarece verilen cezanın olaya uygun olup olmadığı değerlendirilir⁴²². Örneğin eşya cinsleri ve kıymetlerinin gerçeğe aykırı beyan edilmesi durumunda gümrük müşavirinin durumdan faturaları inceleyerek bilgi sahibi olması mümkün olduğu dikkate alındığında uyarma ve kınama cezasına göre daha ağır nitelikte olan geçici olarak meslekten çıkarılma cezası verilebilir⁴²³.

⁴²¹ Kılıç, s.563.

⁴²² "...Gümrük Müşaviri olan davacının, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 6/3 ve 6/2-c maddeleri uyarınca 6 ay süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alınmasına ilişkin 22.03.2011 tarih ve 2011/22 sayılı Merkez Disiplin Kurulu kararının, antrepo işleticisinin yasa ve yönetmelik gereği sorumluluğunun bulunduğu, BİLGE isimli bilgisayar destek sisteminin kullanılmasını zorunlu kılan mevzuat hükmü olmadığı, destek unsuru olarak ele alınması gerektiği, BİLGE sistemindeki hatalı ve eksik veri girişlerinin doğru olduğu varsayımından hareket ederek tesis edilen işlemin hukuka uygun olmadığı belirtilerek iptali istemiyle açılan dava sonucunda, Ankara 6. İdare Mahkemesi'nce; durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre davacının eylemine uyan Gümrük Kanunu'nun geçici 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasının ilk paragrafı uyarınca ceza tayinine gidilmesi gerekirken, aynı fıkranın ikinci paragrafına göre tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararın, hukuka uygun olmadığı ileri sürülerek temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir. Dosyadaki belgeler ile temyiz dilekçesindeki iddiaların incelenmesinden, temyiz istemine konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu, kararın bozulmasını gerektirecek yasal bir sebebin bulunmadığı sonucuna varılmıştır..." Danıştay, 15. D., KT. 13.4.2017, ES. 2016/5931, KS. 2017/1816, (emsal.danistay.uyap.gov.tr, ET: 16.01.2018).

⁴²³ "...Olayda, davacı gümrük müşavirinin, gönderici ve alıcı firmaların her ikisinin de P... firması olduğu da dikkate alındığında eşya cinsleri ve kıymetleri farklı faturalardan bilgi sahibi olmasının mümkün olduğu dikkate alındığında, görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayarak kusurlu davrandığı ve mesleğinin genel prensiplerine aykırı harekette bulunduğu açık olan davacının 1 yıl süre ile geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasına dair davaya konu işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir. Bu durumda, İdare Mahkemesince, davanın reddine karar verilmesi gerekirken davaya konu işlemin iptaline karar verilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır..." Danıştay, 15. D., KT. 20.10.2015, ES. 2014/9092, KS. 2015/6318, (kazancı.com, ET: 3.10.2017).

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır. Sahte belgelere dayanılarak yanlış beyanda bulunulduğunun, ancak bu durumun gümrük müşavirinin bilgisi dışında olduğunun, bununla birlikte, bir araştırma sonucunda gerçek durumun öğrenilebileceğinin Gümrük Müsteşarlığı merkez denetim elemanlarınca rapora bağlandığı durumlarda, ilgili gümrük müşavirine ilk defasında kınama cezası verilir. Bu hususun tekerrür etmesi halinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

7.1.1932 tarihli ve 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun hükümlerine göre kaçakçılık suçundan mahkûmiyet kararı kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir⁴²⁴.

Üç yıllık dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir. Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Beş yıl içinde iki defa mesleki faaliyetten geçici olarak alıkonan gümrük müşaviri, üçüncü kez mesleki faaliyetten alıkonmasını gerektirecek bir disiplin suçu işlediğinde mesleki faaliyetten alıkonma değil, meslekten çıkarılma cezası uygulanır. Kanunda “uygulanabilir” değil, “uygulanır” ifadesi kullanılmış olduğundan bu durumda disiplin kurulunun, meslekten çıkarma cezasını vermesi gerekir. Burada idareye bir takdir hakkı bırakılmamıştır. Beş yıllık zaman diliminde iki defa geçici olarak meclisten alıkonan meslek mensubunun üçüncü kez aynı cezaya sebep olacak fiili işlemesi, meslekten çıkarma cezasının verilmesini gerektirir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu gereği, disiplin suçlarında kıyas yapılması bir diğer deyişle bir eylemin yasada açıkça disiplin suçu olduğu öngörülmediği hâlde yasada düzenlenmiş başka bir suça benzetilerek cezalandırılması mümkündür⁴²⁵. Kamu görevlilerine ilişkin uygulanacak disiplin cezalarında, kıyasa izin veren düzenleme de suç

⁴²⁴ 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun geçici 1. maddesinde; diğer kanunlarda mülga 7.1.1932 tarihli ve 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile bu Kanunla yürürlükten kaldırılan Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa yapılan atıfların bu Kanuna yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir.

⁴²⁵ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, m.125: “Disiplin cezası verilmesini gerektiren fiil ve hareketlere nitelik ve ağırlıkları itibariyle benzer eylemlerde bulunanlara da aynı neviden disiplin cezası verilir”.

ve cezalarda kanunilik prensibine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir⁴²⁶. Fakat gümrük müşavirlerinin disiplin sorumluluklarına ilişkin bu türden bir kanun hükmü bulunmadığından, gümrük müşavirlerinin kıyas yolu ile kanunda sayılmayan bir fiil nedeniyle sorumluluklarının öngörülmesi mümkün değildir. Gümrük müşavirlerinin disiplin sorumluluklarına neden olabilecek fiiller; mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunmak, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunmak, gümrük müşavirinin bilgisi dışında olan ancak bir araştırma sonucunda gerçek durumun öğrenilebileceği durumlarda sahte belgelere dayanılarak yanlış beyanda bulunulması şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca kaçakçılık suçundan mahkûmiyetin kesinleşmesi de disiplin cezalarından meslekten çıkarılma cezasının uygulanmasını gerektirir. Özellikle gümrük müşavirinin bir fiilinin mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunmak, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunmak fiilleri kapsamında olup olmadığını değerlendirmek yoruma muhtaçtır.

Disiplin cezalarının ölçülülük ilkesine uygun verilmesi gerekir. Ölçülülük ilkesi, suç ile ceza arasında, güdülen amaç ve kullanılan araç yönünden adil ve makul bir dengenin bulunmasını ifade eder⁴²⁷. Bu denge, disiplin cezasına konu olan olayın oluş biçimi, ilgilinin suç kastının bulunup bulunmadığı veya irade dışı etkenlerin olayın gerçekleşmesine etkisi gibi hususların da dikkate alınması ile kurulabilir⁴²⁸. Örneğin eşyanın cinsinin gerçeğe aykırı olarak beyan edilmesi ile yapılan kaçakçılıktan yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin bilgi sahibi olduğu kanaatine varıldığı bir durumda, meslek mensubuna mesleki faaliyetten 6 ay süre ile alıkoyma cezası verilmesi, Danıştay ilgili dairesi tarafından hukuka uygun bulunmuştur⁴²⁹.

⁴²⁶ Giritli / Bilgen / Akgüner vd., s.863.

⁴²⁷ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.231.

⁴²⁸ Giritli / Bilgen / Akgüner vd., s.863.

⁴²⁹ "...Olayda, 10.12.2009 tarih ve 33934 sayılı antrepo beyannamesinde söz konusu eşyanın ahşap standlar olarak beyan edildiği, yük manifestosu, tır karnesi ve özet beyanında Almanca Kopiergeraate Gebraucht Mit Zubehörün şeklinde belirtilen eşyanın Türkçe kullanılmış fotokopi makinası anlamına geldiği, bu suretle yurt dışından kullanılmış fotokopi cihazı olarak getirilen eşyanın aslında ahşap standlar şeklinde beyan edilmek suretiyle kaçakçılık yapılmış olduğu, söz konusu belgelerin üzerinde davacı ile birlikte müteselsil sorumlu olan yetkilendirilmiş gümrük müşaviri ...'ya ait kaşe ve imzanın bulunduğu görüldüğü, eşyaya ilişkin belgelerin kontrolünü ve boşaltma listesini karşılaştırma görevi yapmış olan ... ve müteselsil sorumlu olan davacının antrepoya alınan eşyanın tır karnesi ve özet beyana nazaran farklılığı konusunda bilgi sahibi olduğu halde Erenköy Gümrük Müdürlüğü'ne herhangi bir bildirimde bulunmadığı ve görevini tam olarak yapmadığı anlaşıldığından davacının 6 ay süreyle mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasına ilişkin dava konusu işleminde hukuka aykırılık görülmemiştir. Bu durumda, İdare Mahkemesince, davanın reddine karar verilmesi gerekirken dava konusu işlemin iptaline karar verilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır..." Danıştay, 15. D., KT. 27.9.2013, ES. 2013/8439, KS. 2013/6550, (kazancı.com, ET:12.12.2017).

Disiplin cezasına neden olacak fiilin, kuşkudan uzak bir biçimde kesin olarak saptanması gerekmektedir⁴³⁰. Örneğin; birden fazla şirketin karıştığı sahtecilik olayında gümrük müşavirinin yapacağı bir araştırma sonucunda gerçek durumu öğrenilebilecek durumda olduğundan bahisle meslek mensubuna verilen 1 yıl geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonma cezasını uygun bulan yerel mahkeme kararını Danıştay 15. Dairesi; gümrük müşavirinin sahteciliği bildiğinin somut delillerle kanıtlanamadığı, kendisi hakkında açılmış bir kamu davası da bulunmadığı gerekçesiyle hukuka aykırı bularak bozmuştur⁴³¹.

Gümrük Yönetmeliği'nin 578/1. maddesinde göre; yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince yapılan tespit işlemlerine ilişkin olarak mevzuata aykırı durumların belirlenmesi halinde haklarında Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesi hükümleri uygulanır. Mevzuata aykırı hareket eden yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerine; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonma ve meslekten çıkarma cezaları verilir.

Ankara 9. İdare Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin iptali için açılan davada Anayasa Mahkemesi; "... Kanun'un geçici 6. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin tamamına bakıldığında, genel olarak belirli davranışlarda bulunanlara durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre yine bendin devamında tanımı yapılan disiplin cezalarının verileceğinin kurala bağlandığı görülmektedir. Başka bir ifadeyle anılan (2) numaralı bentte, genel olarak bazı fiillere, bendin devamında yer alan ve (a), (b), (c) ve (d) alt bentlerde tanımlanmış disiplin cezalarının durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre verileceği hükme bağlanmıştır...4458 sayılı Kanun'un geçici 6.

⁴³⁰ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.231.

⁴³¹ "...Davacının, dava konusu olayla ilgili olarak Endüstri A.Ş. için (6), adet beyanname düzenlemiş olduğu, bu beyannameler kapsamında yapılan ihracatların gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilemediği, sözkonusu beyannameler nedeniyle daha önce düzenlenmiş bulunan İdari Soruşturma Raporları çerçevesinde davacı hakkında ihracat beyanname ekindeki faturaların sahte olduğunu bildiği iddiasıyla mesleki faaliyetten geçici olarak alıkoyma disiplin cezasının verilmesinin teklif edilmesine karşın davacının faturaların sahte olduğunu bildiğinin somut delillerle ortaya konulamadığı belirtilerek cezalandırma önerilerinin reddedildiği, beyanname içeriği malların yurt dışı akıbetlerinin tespit edilemediği, dava konusu hayali ihracat iddialarının 5 yılı aşkın süredir yapılan inceleme ve araştırmalar ile vergi inceleme raporları ile belirlenebildiği, dava konusu olayın maddi boyutu , olaya dahil olduğu iddia olunan firma sayısının çokluğu ve bu firmaların organize halde çalıştıkları iddiasına rağmen davacı hakkında açılmış bir kamu davasının bulunmadığı ve bu kapsamda anılan İdari Soruşturma Raporları'nda gerçekleştirildiği iddia olunan hayali ihracat olayına davacının kasıtlı olarak iştirak ettiğine ilişkin hukuken geçerli, kesin ve somut bir delile rastlanmadığı kanaatine varıldığından davacıya verilen disiplin cezasının iptali isteminin reddine yönelik mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır..." Danıştay, 15.D., KT. 22.06.2017, ES. 2016/10662, KS. 2017/4232, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, ET: 20.01.2018).

maddesinin (3) numaralı bendinde, uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarının hangi durumlarda verileceğine ilişkin ayrıntılı hükümler yer almaktadır. Buna göre, Kanun'un geçici 6. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, (2) numaralı bentte genel olarak sayılan fiiller somutlaştırılmış ve hangi fiillere hangi cezaların verileceği açık ve net olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, gerek disiplin suçunun gerekse yaptırımın kanunla düzenlenmiş olması karşısında itiraz konusu kuralda bir belirsizlik ve öngörülemezlikten söz edilemeyeceği gibi suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı bir durum da bulunmamaktadır⁴³² şeklinde belirtmiş olup iptal istemini reddetmiştir.

Meslek mensubuna bir fiilden dolayı disiplin cezası uygulanması, aynı zamanda bu kişi hakkında ceza kovuşturması yapılmasını engellemez.

C- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE DİSİPLİN CEZASI UYGULANMASINDA YETKİ VE USUL

Gümrük müşavirlerine uygulanan disiplin cezaları, Gümrük Müsteşarlığı Merkez Disiplin Kurulu ve Yüksek Disiplin Kurulu tarafından verilir.

Disiplin cezaları uygulanırken cezanın muhatabına savunma hakkını etkin kullanma imkânı tanınmalıdır⁴³³. Savunma hakkı, devlet memurları ve diğer kamu görevlilerine uygulanan disiplin cezaları açısından bir anayasal hak olarak Anayasa'nın 129/2. maddesinde zikredilmiştir. Gümrük müşavirlerinin savunma hakkı, Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesinin 5. fıkrasında "Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez" şeklindeki düzenleme ile açıkça ortaya konmuştur. Gümrük müşavirine savunma hakkını kullanabilmesi için en az on gün süre verilmek zorundadır. Yetkili disiplin kurulu tarafından savunmasını yapmak üzere meslek mensubuna verilen süre içinde savunma yapılmaması, savunma hakkından vazgeçilmesi anlamına gelmektedir.

Takibat ve hüküm tesisi, disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir. Bu düzenleme ile gümrük müşavirlerine bir fiil hakkında

⁴³² Anayasa Mahkemesi, ES. 2013/83, KS 2013/116, KT. 10.10.2013
(www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131210-19.doc, ET: 05.05.2017)

⁴³³ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.231.

aynı zamanda disiplin cezalarının ve bunun dışında adli mahkemelerce hükmedilen cezaların uygulanmasına engel bulunmadığı belirtilmiştir.

Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

Gümrük Kanunu ve gümrüklerde uygulanan diğer mevzuat hükümlerine aykırı hareketleri görülen gümrük müşavirleri ve gümrük müşavir yardımcılarının izin belgeleri gümrük müfettişleri, gümrük müfettiş yardımcıları, kontrolörler, stajyer kontrolörler ve gümrük ve muhafaza başmüdürleri tarafından gerek görülmesi halinde tedbir mahiyetinde geçici olarak alınır ve gümrüklerde iş takip etmelerine izin verilmez. Bu durum, gerekçesiyle birlikte izin belgesinin alınmasını izleyen günde Gümrük Müsteşarlığı'na bildirilir. Bu şekilde izin belgeleri alınanlar hakkında geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesi halinde, tedbir mahiyetinde izin belgelerinin alındığı süre verilen cezadan mahsup edilir.

D- GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN DİSİPLİN CEZALARINDAN SORUMLULUKLARININ SONA ERMESİ

Meslek mensuplarına disiplin cezalarının verilmesi ile doğan sorumlulukları, idare mahkemesince işlemin iptal edilmesi, yasama organının tasarrufu ve zamanaşımı olmak üzere üç durumda sona ermektedir. İdari işlemlerin geri alınması da bizzat idare tarafından yapılan ve idari işlemin sonuçlarının geçmişe etkili bir şekilde ortadan kaldıran bir durumdur⁴³⁴. Fakat disiplin cezalarının sona ermesi bakımından, idarenin kendiliğinden işlemi geri alması, değiştirmesi veya kaldırılması mümkün görülmemiştir⁴³⁵.

1- İşlemin İdari Yargı Yolu ile İptal Edilmesi

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak Anayasa'nın 125. maddesinin 1. fıkrasında idarenin tüm eylem ve işlemlerinin tasarrufun niteliğine ve sakatlığın derecesine göre idari yargı tarafından denetleneceği ilke olarak benimsenmiştir⁴³⁶. Gümrük müşavirlerinin idari bir organ tarafından kendilerine uygulanan işlemin iptalini talep etmek üzere "iptal davası" açmaları mümkündür. İptal davaları, idari işlemlerin hukuka aykırılıkları nedeniyle hukuk âleminde kaldırılmalarını sağlamaya yönelik bir dava türüdür⁴³⁷. Bir idari işleme karşı

⁴³⁴ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.83.

⁴³⁵ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.84.

⁴³⁶ Kalabalık, s.70; Akyılmaz / Sezginer / Kaya, s.136.

⁴³⁷ Yıldırım / Yasin / Kaman, s. 763.

iptal davası açılabilmesi için bu işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması gerekir⁴³⁸.

Gümrük müşavirlerinin açacağı iptal davalarında husumet, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na yöneltilir. Bir başka deyişle gümrük müşavirlerinin disiplin cezalarına karşı açacakları iptal davalarında davalı taraf, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'dır.

İptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu veya maksat yönüyle hukuka aykırılık bulunduğunu iddia eden ve menfaatleri ihlâl edilen kişiler tarafından idari yargıda açılan davalardır⁴³⁹.

Gümrük müşavirlerine disiplin cezalarını uygulayabilecek makamlar, Gümrük Kanunu'nda açıkça gösterilmiştir. İdare adına uyuşmazlığa konu kararı alma yetkisi olmayanlar tarafından karar alınması, kararı kişi yönünden yetkisiz kılar ve işlemi hukuka aykırı hâle getirir⁴⁴⁰. Disiplin cezalarının belirtilen bu şartlara uygun olarak oluşan kurullar tarafından verilmemesi işlemi yetki yönünden hukuka aykırı hâle getirir. Bir idarenin irade açıklamaya yetkili olduğu ancak başka bir organ, görevli ya da makamın görev alanına giren bir konuda işlem yaptığı bir durumda işlem, konu yönünden hukuka aykırı hâle gelir⁴⁴¹.

İdari işlemin sıhhati için uyulması ilgili kanunda öngörülen şekil unsurlarına uyulmaması işlemin şekil yönünden hukuka aykırı olmasına sebep olur⁴⁴². Örneğin, idari işlem tesis edilirken ilgili kişilerin savunmasının alınması zorunlu olmamakla beraber savunma alınmasının emredildiği işlemlerde savunmanın alınmaması, işlemi şekil yönünden sakat hâle getirecektir⁴⁴³. Şekle ilişkin hükümler, idarenin keyfi uygulamalarının engellenmesi bakımından önemlidir⁴⁴⁴. Gümrük müşavirlerine disiplin cezası uygulanmasından önce savunma hakkı verilmemesi veya savunma yapması için verilen sürenin on günden az olması işlemi şekil yönünden hukuka aykırı hâle getirir. Yine sahte belgelere dayanılarak yanlış beyanda bulunulduğunun, gümrük müşavirinin bilgisi dışında olduğu hâlde bir araştırma sonucunda gerçek durumun öğrenilebileceğinin Gümrük

⁴³⁸ Yıldırım / Yasin / Kaman, s.766; Nohutçu, s.187.

⁴³⁹ Kalabalık, s.125; Nohutçu, s.181.

⁴⁴⁰ Kalabalık, s.152.

⁴⁴¹ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdari Yargı, s.137.

⁴⁴² Kalabalık, s.159.

⁴⁴³ Turgut Tan (2014): **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Özbaran Ofset, Ankara, s 855; Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdari Yargı, s.138; Nohutçu, s.215.

⁴⁴⁴ Kılıç, s.553.

Müsteşarlığı merkez denetim elemanlarınca rapora bağlandığı durumlarda gümrük müşavirine ilk defasında kınama cezası verileceği düzenlenmiştir. Bu durumda Gümrük Müsteşarlığı merkez denetim elemanlarınca düzenlenmiş bir rapor bulunmadığı hâlde gümrük müşavirine kınama cezasının verilmesi işlemin şekil yönünden hukuka aykırı hâle getirir.

İdari işlemin sebep unsuru, idare makamını işlem yapmaya iten fiili ya da hukuki nedenidir⁴⁴⁵. İdari işlemin sebep yönünden hukuka aykırılığı, belirsiz kavramlarla ifade edilen sebep unsurunun hangi fiile dayandırıldığına belli olmaması, işlem yapılırken dayanılan olayların hukuki nitelendirilmesinin doğru şekilde yapılmaması veya işlemin hiçbir sebebe dayandırılmaması durumlarında oluşur⁴⁴⁶. İdareyi işlem yapmaya sevk edecek her türlü hukuki veya fiili durum, gerekçe veya saik idari işlemin sebep unsurunu oluşturur⁴⁴⁷. İdari işlemin sebebi, işlemin bir tür gerekçesidir⁴⁴⁸. Gümrük Kanunu'na göre gümrük müşavirlerine disiplin cezası uygulanmasını sebepleri; meslek mensubunun mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunması, görevlerini yapmaması veya kusurlu olarak yapması ya da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunması olarak açıklanmıştır. Yine sahte belgelere dayanılarak yanlış beyanda bulunulduğunun, gümrük müşavirinin bilgisi dışında olduğu hâlde bir araştırma sonucunda gerçek durumun öğrenilebileceği sebebine dayanılarak gümrük müşavirine ilk defasında kınama cezası verilir. Gümrük müşavirinin sahte belge kullanmadığı hâlde sahte belgelere dayanarak ve bilerek yanlış beyanda bulunmasının sebep olarak gösterilmesi ve kınama cezasının uygulanması durumunda işlem sebep yönünden hukuka aykırı olur

Konu, idari işlem sonrasında kanunun ortaya çıkmasını emrettiği sonuçtur. Kanunda hem işlemin nedeni hem de konusu belirtildiği durumda idarenin yasa da belirtilen konuya ve nedene uygun işlem yapması, yasanın koyduğu sınırlar içinde kalması, neden ve konu yönünden yasa da belirtilen koşullara uyması gerekir⁴⁴⁹. İdari işlemin sebebi ile konusu arasında ilişki sağlam kurulmadıysa idari işlemin konu veya neden yönünden hukuka aykırılığı söz konusu olacaktır⁴⁵⁰. Örneğin; sahte belgelere dayanılarak yanlış beyanda bulunulduğunun, gümrük müşavirinin bilgisi dışında olduğu hâlde bir araştırma

⁴⁴⁵ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdari Yargı, s.139.

⁴⁴⁶ Kalabalık, s.166.

⁴⁴⁷ Nohutçu, s.221.

⁴⁴⁸ Tan, s.857.

⁴⁴⁹ Tan, s.867.

⁴⁵⁰ Kalabalık, s.170.

sonucunda gerçek durumun öğrenilebileceği sebebine dayanılarak gümrük müşavirine ilk defasında meslekten çıkarma cezası verilmesi hâlinde işlemin sebebi ile konusu uyuşmadığından işlem hukuka aykırı olacaktır. Zira belirtilen bu sebep ilk defasında gümrük müşavirine kınama cezasının verilmesini gerektirir. Bu sebebe dayanılarak gümrük müşavirine meslekten çıkarma cezası verilmesi, işlemi konu yönünden hukuka aykırı hâle getirir.

Amaç, kanun koyucunun idari işlemle ulaşmak istediği o işlemde beklediği nihai sonuçtur⁴⁵¹. İdari işlemlerde amaç, genel olarak kamu yararadır. Kişisel, felsefi, dini amaçlarla veya siyasi nedenlerle yapılan idari işlemler amaç yönünden hukuka aykırı hâle gelir⁴⁵². Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerine disiplin cezası uygulanmasının amacının, gümrük müşavirliği hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi olduğu açıklanmıştır. Bunun dışında bir amaçla gümrük müşavirine disiplin cezası verilmesi işlemi hukuka aykırı hâle getirir.

İptal kararları, yargı kararının verilmesinden itibaren değil, idari cezanın verildiği tarihten itibaren etkilidir⁴⁵³. İptal kararı verilmesi ile iptal edilen işlemin tüm hüküm ve sonuçları son bulur⁴⁵⁴.

2- Yasama Organının Tasarrufu

Yasama organının tasarrufu ile disiplin cezalarının sona ermesi, kanun koyucu tarafından çıkarılan af kanunları ile cezaların sona erdirilmesi anlamına gelmektedir.

22.06.2006 tarihli ve 5525 sayılı Memurlar ile Diğer Kamu Görevlilerinin Bazı Disiplin Cezalarının Affı Hakkında Kanun hükümlerinin gümrük müşavirlerine şamil olmadığı olaya ilişkin idari yargıda açılan davada ortaya konmuştur⁴⁵⁵. Kararın gerekçesinde, “gümrük müşavirleri ile müşavir yardımcılarının ifa ettikleri görevlerin genel idare esaslarına göre yürütülen görevlerden olmaması, nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleriyle aylık ve ödeneklerinin ve diğer özlük işlerinin bir kanunla düzenlenmemiş olması, Gümrük Kanunu'na göre gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin vermiş olduğu vekâletnameye dayanarak, gümrükteki iş ve işlemlerini dolaylı

⁴⁵¹ Kalabalık, s.172.

⁴⁵² Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdari Yargı, .s.140

⁴⁵³ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.84; Kalabalık, s.175.

⁴⁵⁴ Nohutçu, s.181.

⁴⁵⁵ Danıştay, 15.D., KT. 29.11.2011, ES. 2011/154, KS. 2011/4488 (kazancı.com, ET: 01.04.2017).

temsil yoluyla takip eden serbest meslek erbabı olmaları nedeniyle kamu görevlisi kapsamında değerlendirme olanağı bulunmadığı” ortaya konmuştur. Anılan gerekçe ile karar veren ilgili daire, gümrük müşavirlerinin ve onlara uygulanan disiplin cezalarının 5525 sayılı Memurlar ile Diğer Kamu Görevlilerinin Bazı Disiplin Cezalarının Affı Hakkında Kanun kapsamında olmayacağı yönünde karar vermiştir.

Gümrük müşavirleri, her ne kadar görevleri nedeniyle işledikleri suçlarda kamu görevlisi gibi cezalandırılacaklarsa da bu husus tek başına gümrük müşavirlerinin kamu görevlisi kapsamında değerlendirilmelerine yetmemektedir. Gümrük müşavirlerinin kamu görevlisi gibi cezalandırılmaları, ceza hukukuna ilişkin bir ayırım olup disiplin suçlarında görevlerinin genel idare esaslarına göre yürütülmemesi, özlük işlerinin bir kanunla düzenlenmemiş olması nedeniyle kamu görevlilerine yönelik bir af kanununun meslek mensuplarına şamil olması mümkün değildir.

3- Zamanaşımı

Zamanaşımı, yasada öngörülen sürenin geçmesiyle soruşturma ve ceza verme yetkisinin sona ermesidir⁴⁵⁶. Gümrük müşavirlerine uygulanan disiplin cezaları, mevzuata aykırılığın gümrük idarelerince tespit edildiği tarihten itibaren üç yıl süreyle uygulanmadığı takdirde zamanaşımına uğrar. Mevzuata aykırı işlem ve eylemlerin aynı zamanda bir adli kovuşturma konusu olması halinde, bu aykırılık için Türk Ceza Kanunu’nda öngörülen zamanaşımı hükümlerine göre disiplin cezası verilebilir.

Disiplin cezalarında zamanaşımı süresinin başlangıcı için öngörülen tarih, gümrük idaresinin mevzuata aykırılığı tespit ettiği tarihtir. Bunun anlamı gümrük müşavirlerinin mevzuata aykırı fiillerinden süre sınırı olmaksızın sorumlu olabileceğidir. Bu hükme göre bir fiilin, mevzuat hükümlerine aykırı olduğu işlenmesinden on yıl sonra idare tarafından tespit edildiği takdirde dahi disiplin cezasının uygulanması mümkün olacaktır. Hâlbuki vergiler ve vergi cezaları açısından zamanaşımının başlangıcı için öngörülen tarih, beyannamenin tescil tarihi veya fiilin işlenme tarihi gibi mevzuata aykırılığın gerçekleşme tarihi olarak belirlenmiştir. Karşılığında disiplin cezası öngörülen fiiller için zamanaşımı süresi, genellikle fiilin işlenme tarihinde başlamaktadır⁴⁵⁷.

⁴⁵⁶ Odyakmaz / Kayak / Ercan, İdare Hukuku, s.240.

⁴⁵⁷ 31.10.2000 tarihli ve 24216sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği’nin 33/3. maddesinde; “Disiplin cezasını gerektiren

Devlet Memurları Kanunu'nda memurlara ilişkin düzenlenen disiplin cezalarında da soruşturma zamanaşımı, idarenin işlenen fiili tespit etmesi ile başlatılmaktadır⁴⁵⁸. İdarenin cezalandırmaya ilişkin yetkisi ise fiilin işlendiği tarihten itibaren iki yıl içinde sona ermektedir⁴⁵⁹. Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerine uygulanacak disiplin cezalarına ilişkin soruşturma ve cezalandırma olmak üzere iki ayrı zamanaşımı öngörülmemiştir. Gümrük Kanunu'nda başlangıcı idarenin tespiti olarak belirlenmiş olan tek bir zamanaşımı süresi bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 230. maddesine göre gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetlerine ilişkin bilgi ve belgeleri, beş yıl süre ile saklamaları kanuni bir yükümlülüktür. Beş yıllık süreden sonra zaman geçmesi ve artık bilgi ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmaması sebebiyle gümrük müşaviri belgeleri kaybetmiş olabilir. Böyle bir durumda gümrük müşaviri, bir disiplin soruşturması ile muhatap olduğunda yeterli bilgi ve belgeye sahip olamaması ihtimali bulunduğundan meslek mensubunun savunma hakkını etkin kullanamaması tehlikesi oluşur. Gümrük müşavirlerinin disiplin sorumluluğunu oluşturan durumlara ilişkin zamanaşımının başlangıç tarihi ise idarenin mevzuata aykırılığı tespitine bağlanmıştır. Bu düzenlemenin, hukuki güvenliği sağlayacak ve zamanaşımının amacını gerçekleştirmeye uygun olacak şekilde değiştirilerek zamanaşımı başlangıç süresinin fiilin işlendiği tarih olarak belirlenmesinin gerektiği düşünülmektedir.

Zamanaşımı süresini başlatacak olan idari tespit, mevzuat hükümlerine aykırılıktan dolayı vergi ya da vergi cezası kesilirken yapılmış olabilir. Bu durumda disiplin cezalarına ilişkin zamanaşımı başlayacak ve 3 yıl geçmesinden sonra bu fiilden dolayı gümrük müşavirinin disiplin sorumluluğuna gidilemeyecektir

Zamanaşımının başlangıç tarihi idarenin mevzuata aykırılığı tespit etme tarihi olarak belirlenmiştir. Örneğin idare tarafından fiile ilişkin bir ceza kesilmişse mevzuata aykırılık tespit edilmiş olur ve mevzuata aykırılığa neden olan fiil nedeniyle disiplin cezası verilmesi için zamanaşımı süresi başlar. İdarenin mevzuata aykırılığı tespit ettiğine ilişkin idari işlemin gümrük müşavirine yönelmesi zorunlu değildir. İdari işlem eşya sahibine

eylemlerin işlenmesinden itibaren beş yıl geçmiş ise kovuşturma yapılamaz” şeklinde belirtilmiştir. Yine 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 159. maddesinde disiplin cezasını gerektirecek “eylemlerin işlenmesinden itibaren” üç yıl geçmiş ise kovuşturmanın yapılamayacağı, disiplin cezasını gerektiren “eylemlerin işlenmesinden itibaren” dört buçuk yıl geçmiş ise disiplin cezası verilemeyeceği” hüküm altına alınmıştır.

⁴⁵⁸ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, m.127/1-a,b.

⁴⁵⁹ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, m.127/2.

karşı da yapılmış olsa disiplin cezası açısından zamanaşımı başlar. Önemli olan mevzuata aykırılığın tespit edilmesidir. Danıştay, 15. Dairesi'nin kararında; “Olayda, ... Anonim Şirketi firması adına tescilli 05.01.2005 tarihli, ...tescil sayısı ile geçici giriş yapılan ve halen yurt dışı edilmemiş olan ... tanıtıcı numaralı konteynerlerle ilgili olarak 05.10.2005 tarihine kadar ikinci kez ek süre verilmiş olmasına rağmen yurt dışı edilmediğinin tespit edilmesi üzerine davalı idare tarafından ... Anonim Şirketi firması hakkında ... tanıtıcı numaralı konteyner için 07.12.2005 tarih ve ... sayılı, ... tanıtıcı numaralı konteyner için 07.12.2005 tarih ve ... sayılı para cezası düzenlendiği, söz konusu konteynerlerin süresinde yurt dışı edilmediğinin 07.12.2005 tarihinde tespit edildiği halde, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun geçici 6/7. maddesinde öngörülen üç yıllık zamanaşımı süresi geçirildikten sonra 07.09.2010 tarihinde davacı gümrük müşaviri hakkında geçici ithalat rejimi çerçevesinde ülkeye getirilen eşyayı gümrük işlemlerini gerçekleştirmeksizin serbest dolaşıma sokulması nedeniyle dava konusu işlem tesis edildiği görülmüştür. Bu durumda, mevzuat hükümlerine aykırılığı gümrük idarelerince tespit edildiği tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi geçirildikten sonra davacıya verilen disiplin cezasında, hukuka uyarlık bulunmadığından dava konusu işlemin iptaline karar verilmesi gerekirken davanın reddi yönünde verilen idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir⁴⁶⁰” gerekçesi ile karar vermiştir. Bu kararda da idarenin mevzuata aykırılığı tespit ettiğini gösterir işlemi eşya sahibine karşı tesis etmiş olması, gümrük müşavirlerine uygulanacak disiplin cezasına ilişkin zamanaşımını başlattığı belirlenerek zamanaşımı süresi hesap edilmiştir.

Gümrük müşavirlerinin işlemiş oldukları fiilin, aynı zamanda bir adli kovuşturma konusu olması halinde, bu aykırılık için Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen zamanaşımı hükümlerine göre disiplin cezası verilebilir. Bu durumda idarenin fiili öğrenmesinden itibaren geçecek üç yıl, zamanaşımı süresinin dolmasına sebep olmayacaktır.

⁴⁶⁰ Danıştay, 15.D., KT.31.10.2013, ES. 2012/1493, KS, 2013/7560 (kazancı.com, ET: 20.10.2017).

SONUÇ

Gümrük müşavirliği, gümrük mevzuatı ile uygulamaları hakkında gerekli bilgiye sahip olan kişilerin geçerli bir gümrük müşavirliği belgesi ve vekâletnameye dayanarak gümrüklerde başkası hesabına iş takibidir. Gümrüklerde dolaylı temsilci olarak iş takibi, bazı istisnaları dışında sadece gümrük müşavirleri tarafından yapılabilir. Gümrük müşavirliği izin belgesi alınabilmesi için kişinin, Gümrük Kanunu'nda belirtilen şartları taşıması, belli bir süre stajyerlik ve gümrük müşavir yardımcılığı yaparak meslekte olgunlaşması ve düzenlenen sınavdan başarılı olması gerekmektedir.

Gümrük müşavirliği mesleğinin bir tüzel kişilik aracılığı ile yürütülmesi mümkündür. 18.06.2009 tarihli ve 5911 sayılı Kanun'un 56. maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 229/2. maddesine yapılan ekleme ile gümrük müşavir yardımcılarının da gümrük müşavirliği faaliyeti yapan şirketlere ortak olabilecekleri belirlenmiştir. Bu maddede, gümrük müşaviri ya da gümrük müşavir yardımcılarının birden fazla gümrük müşavirliği şirketine ortak olamayacakları belirlenmiştir. Bu düzenlemeler öncesinde bir gümrük müşavirinin birden fazla şirketin ortağı olmasının önünde bir engel bulunmamaktaydı. Bu düzenlemeler ile gümrüklerde iş takibinde salt ticari gayeler ile hareket edilmesinin önlenmesi ve gümrük müşavirliği faaliyeti üzerinde kontrol mekanizmasının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

Gümrüklerdeki yoğun iş hacmi için gümrüklerde istihdam edilen memur sayısının yetersiz olması sebebi ve gümrüklerdeki uygulamalar hususunda tecrübeli ve donanımlı kimselerden yararlanmak amacıyla yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği mesleği ortaya çıkmıştır. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğinin doğru bir şekilde yürütülmesi gümrüklerde yaşanan pek çok sorunu hafifletecek ve gümrük idaresinin yükünü azaltacaktır.

Gümrük müşavirleri eşya sahipleri tarafından verilen vekâlet kapsamında onlar adına gümrük işlemlerini gerçekleştirirken eşyaya uygulanacak gümrük rejimine göre gerekli belgeleri ve eşyaya ilişkin gümrük beyannamesini hazırlayarak idareye sunarlar. Gümrük müşavirleri, beyannamenin tescili için gerekli tüm işlemleri yaparlar. Gümrük

müşavirleri, bu işlemler sırasında bir taraftan eşya sahipleri ile aralarındaki vekâlet sözleşmesinin, diğer taraftan ise gümrük mevzuatının gereklerini yerine getirirler.

Gümrük müşavirleri ile eşya sahipleri arasındaki vekâlet sözleşmesi kapsamında gümrük müşavirlerinin; sözleşme konusu işi sadakat ve özenle, eşya sahibinin iradesi ve talimatlarına uygun olarak bizzat yapmak, vekâleti süresince vakıf olduğu sıraları vekâleti sırasında ve sonrasında saklamak ile vekâlet işi sırasında alınanları eşya sahibine iade etmek yükümlülükleri bulunmaktadır. Gümrük müşavirlerinin sayılan bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri, duruma göre; tazminat ödeme, ücret alacaklarının azaltılması, şartları oluşmuşsa cezai sorumluluklarının doğması ve azledilmelerine sebep olabilir.

Beyannamedeki bilgiler doldurulurken eşyaya ilişkin kap, ağırlık, adet gibi bilgilerin faturalar ile karşılaştırılmaması, eşya sahibi tarafından verilen belgelerin birbirleri ile uyumlu olup olmadığının kontrol edilmemesi, eşyaya ilişkin tereddüt bulunduğu hâlde küşat talebinde bulunulmaması, eşyaya uygulanması talep edilen gümrük rejimi için gerekli izin ve belgelerin alınmaması veya dış ticaret alanında gümrük işlemlerine ilişkin bir gelişmeden haberdar olunmaması gibi durumlarda eşya sahibinin uğradığı zarardan özen yükümlülüğüne aykırılık sebebiyle gümrük müşavirinin eşya sahiplerine karşı sorumluluğu oluşabilir.

Gümrük müşavirleri, vekâlet sözleşmesi kapsamında eşya sahiplerinin açık talimatlarına uymak zorundadırlar. Gümrük müşavirinin imkânlar elverdiği ölçüde eşya sahibinin talimatlarını yazılı olarak alması, ilerisi için çıkabilecek uyuşmazlıklarda gümrük müşaviri açısından faydalı olur.

Gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetleri çerçevesinde elde ettikleri bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmalarına engel olacak bir düzenlemeye, gümrük mevzuatında yer verilmemişse de vekil olarak gümrük müşavirlerinin sır saklama yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak Gümrük Kanunu'nun gümrük müşavirlerinin mesleki kurallarının düzenlendiği kısmında, gümrük müşavirleri açısından mesleki nedenle öğrenilen sırların açıklanmasını engelleyici düzenleme yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Gümrük müşavirleri her ne kadar vekâlet konusu işi bizzat yapmak zorunda olsalar da; gümrük müşavirinin işi tek başına yapamayacağı veya örf ve adet gereği başkasına vekâlet verilebileceği durumlarda işi bizzat yapma borcuna aykırı davranıldığı söylenemez. Gümrük müşavirliği, ancak geçerli bir gümrük müşavirliği izin belgesine bağlı olarak

yapılabildiğinden yetki verilecek olan kimsenin de geçerli bir gümrük müşavirliği izin belgesine sahip olması gerekir.

Gümrük müşavirlerinin vekâlet sözleşmesi kapsamında işlemleri gerçekleştirirken; nakliyecilerle görüşülmesi, muayene yaptırılması, ön izinlerin alınması, muafiyet uygulamaları için gereken belgelerin temin edilmesi, teminatın yatırılması, faturaların kontrol edilmesi, beyannamenin imzalanması, katma değer vergisi ilavesi alınması gibi gümrükleme sürecinde gerçekleştirilen her türlü iş ve işlemler hakkında eşya sahiplerini bilgilendirmeleri gerekmektedir. Bu süreç, ileride çıkabilecek uyuşmazlıklar göz önünde bulundurularak gümrük müşaviri tarafından olabildiğince belgelendirilmelidir.

Vekâlet sözleşmesi kapsamında eşya sahiplerinin; gümrük müşavirine ücret ödeme, gümrük müşavirinin yaptığı gider ve avansları ödeme, gümrük müşavirini kendisi hesabına girdiği borçlardan ve vekâlet nedeniyle uğradığı zararlardan kurtarma borçları, bulunmaktadır. Gümrük müşavirleri ile yapılan sözleşmenin konusu gereği bazı bilgi ve belgeler, eşya sahipleri tarafından gümrük müşavirine verilir. Eşya sahibi tarafından gümrük müşavirine verilen her türlü bilgi ve belge, geçerli ve gerçeğe uygun olmalıdır. Gümrük müşavirleri, eşya sahipleri ile ücret hususunda anlaşmış olmasalar dahi yaptıkları iş gereği ücrete hak kazanırlar. Bu ücretin tayininde hâkim, işin ekonomik önemi, gereken uzmanlık derecesi, benzer işlerde verilmesi gereken ücret dışında gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetlerini yürütürken uymak zorunda oldukları asgari ücret tarifesini de dikkate almak durumundadır. Eşya sahibinin kusuru nedeniyle gümrük müşavirinin idare tarafından doğrudan doğruya gümrük vergi, resim, harç, fon ve cezaları yönünden sorumlu olarak kabul edilmesi durumunda gümrük müşavirinin uğradığı zararı eşya sahibi tazmin etmek durumundadır. Ancak gümrük müşavirinin vergi, resim, harç ve cezalar yönünden itiraz haklarını kullanarak zararı bertaraf etmeye veya zararın artmasına engel olmaya çalışması gerekmektedir.

Eşya sahipleri ile gümrük müşaviri arasındaki vekâlet sözleşmesi; azil ve istifa, ölüm, ehliyet kaybı ve iflas ile sona erer.

Gümrük Kanunu'nun "Gümrük Yükümlülüğü" başlıklı 181. maddesinin 2. fıkrası gereği dolaylı temsilci olan gümrük müşavirleri ve eşya sahipleri, gümrük yükümlüsüdürler. Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinin 2. fıkrasına göre gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinden sorumlulukları, beyanda kullanılan verilerin yanlış

olduğunu bildikleri veya meslek icabı ve mutata olarak bilmelerinin gerektiği durumlarla sınırlıdır. Gümrük Kanunu'nun 188, 190 ve 194. maddeler uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü için de 181. maddede öngörülen düzenlemeler geçerlidir.

Gümrük müşavirlerinin vergilerden sorumluluklarını sınırlayan “meslek icabı bilinmesi gereken” ve “mutata olarak bilinmesi gereken” kavramlarından ne anlaşılması gerektiği, açık değildir. Gümrük müşavirlerinin meslek icabı ve mutata olarak bilmesi gerekenler belirlenirken; meslek mensuplarının görevleri, yetkileri, kanuni hakları ve gümrük işlemlerini gerçekleştirdikleri eşyaların tabi oldukları hatlar dikkate alınmalıdır. Örneğin; beyannamede yer alan bilgiler ile beyannameye ekli belgeler arasında çelişki bulunduğu hâlde bu çelişki giderilmeksizin bilgilerin beyannamede kullanılması veya eşyanın tarife pozisyonunu saptamaya yarar bilgilerin gümrük müşaviri tarafından yanlış yorumlanması bir vergi eksikliği doğurduğunda gümrük müşavirinin sorumluluğu oluşabilir. Gümrük müşavirleri, özellikle eşyanın tarife pozisyonunu belirlerken şüpheye düşmeleri durumunda, gümrük idaresinden bağlayıcı bilgi ve karar isteme veya eşyanın incelenmesi ve numune alınması haklarını kullanmamaları, gümrük vergilerinden sorumluluklarına neden olabilir. Eşya sahibine geçiş kolaylığı sağlanmak üzere öngörülen mavi hatta işlem gören eşya ile kırmızı hatta işlem gören eşya için gümrük müşavirinin aynı düzeyde sorumlu olduğu düşünülemez. Gümrük müşavirlerinin sorumlulukları ile ilgili bir değerlendirme yapılırken ticari hayatın gereklerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

İnceleme kapsamına alınan Danıştay kararlarında, gümrük müşavirlerinin beyanda kullanılan ve vergi kaybına neden olan durumu, mesleki icabı ve mutata olarak bilmelerinin gerekip gerekmediği hususu değerlendirilmeden hüküm verildiği anlaşılmaktadır. Yerel mahkemelerce gümrük müşavirlerinin vergiler ve cezalardan sorumluluklarına ilişkin verilen kararlarda, mevzuata aykırılık teşkil eden durumu, gümrük müşavirlerinin bildiği ya da meslek icabı veya mutata olarak bilmelerinin gerektiğinin somut bir gerekçe ile ortaya konması gerektiği hususu dikkate alınmışsa da Danıştay tarafından bunun yerine sadece sorumluluğun “müteselsil olma” niteliğine yoğunlaşan gerekçelerle karar verildiği görülmektedir⁴⁶¹. Danıştay bu kararlarında, gümrük müşavirinin vergi kaybına neden olan durumu bilmesi veya bilmesinin gerekmesi şartı ile müteselsil sorumlular arasında sıra

⁴⁶¹ Danıştay, VDDGK, KT. 25.01.2012, ES. 2010/361, KS. 2012/20 (kazancı.com, ET: 20.10.2016); Danıştay, 7.D., KT. 29.05.2012, ES. 2009/2193, KS. 2012/2621 (kazancı.com, ET:21.10.2016); Danıştay, VDDGK, KT. 30.4.2014, ES. 2014/261, KS. 2014/328 (kazancı.com, ET: 20.10.2017).

gözetilmeden takip yapılabilmesi imkânını, birbirinden ayırmamıştır. Gümrük müşavirinin vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya meslek icabı ve mutata olarak bilmesinin gerektiği hususu, ayrıca ve özellikle tespit edilmelidir. Gümrük müşavirinin vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya meslek icabı ve mutata olarak bilmesinin gerektiği belirlendikten sonra zaten müteselsil sorumluluğunun bir gereği olarak gümrük müşavirine bir şarta bağlı olmaksızın eşya sahibinden daha önce dahi takip yapılabilmesi mümkün olacaktır. Bu bakımdan inceleme kapsamında açıklanan yerel mahkeme kararlarındaki yaklaşımın, daha yerinde olduğu düşünülmektedir.

Gümrük müşavirleri; ithalat vergileri, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisinden sorumlu olabilirler. Anti dumping vergisi ve telafi edici vergi ise ithalatta alınmasına rağmen gümrük müşavirlerinin sorumluluk kapsamına girmemektedir.

Alacaklı idare, tahakkuk safhasından itibaren her borçluya sıra gözetmeksizin ödeme emri gönderebilir. Bu durum, tahsilden önceki aşamalarda meydana gelebilecek hukuka aykırılıklar bakımından gümrük müşavirlerinin de hukuki imkânlarını kullanmalarını olanaklı hale getirdiğinden adil yargılanma hakkı açısından yerindedir. Ancak şayet borçlulardan birine önce tahakkuk yapılmışsa bunun sonucunun beklenmesi gerektiğine ilişkin Danıştay kararı da bulunmaktadır⁴⁶². İlk tarhiyatın tahsilatla sonuçlanmaması, verginin kesinleşmesi ve diğer sorumlulara başvurulması ihtimalinde, vergilendirmenin tarh ve tahakkuk aşamaları geçmiş ve bu aşamalara ilişkin itiraz süresi dolmuş olduğundan kendisine sonradan tarhiyat yapılan sorumlunun kanundan doğan haklarını kullanamaması ve adil yargılanma hakkının ihlâl edilmesi tehlikesi ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ilgili Danıştay kararında da ilk tahakkuk sonuçlanmadan diğer sorumlulara ek tahakkuk yapılmaması, ilk tahakkuk ile tahsilat gerçekleşmezse diğer sorumlular hakkında ek tahakkuk işlemi yapılması gerektiğinin kast edildiği düşünülmektedir.

Gümrük müşavirlerinin müteselsil sorumluluğu oluştuğunda ödediği tutarlar için eşya sahiplerine veya ithalatçılara rücu hakkı bulunduğu dair herhangi bir düzenleme Gümrük Kanunu'nda yapılmamıştır. Ancak gümrük müşaviri, eşya sahibine yüklenebilecek bir kusurla zarara uğradığını ileri sürerek vekâlet sözleşmesi hükümleri kapsamında zararının giderilmesi hususunda yargı yoluna başvurabilir.

⁴⁶² Danıştay, 7.D., KT. 20.11.2013, ES. 2009/1602, KS. 2013/6426 (kazancı.com, ET: 08.06.2016).

Gümrük müşavirleri, kendilerine tahakkuk eden vergilere karşı yükümlü ve işlemin doğrudan muhatabı olmaları nedeniyle dava açabilirler. Gümrük Kanunu'nda yapılan düzenleme gereği öncelikle itiraz yolu tüketilmeden dava açılması mümkün değildir.

Gümrük müşavirleri ile eşya sahiplerinin vergilerden sorumlulukları müteselsil sorumluluk niteliğinde olduğundan bunlardan biri tarafından yapılan ödeme, borcu diğeri açısından da sona erdirir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14/3. maddesine göre gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaları halinde yükümlü ile gümrük müşavirlerinin uzlaşma başvuruları beraber sonuçlandırılır. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14/4. maddesinde taraflardan birinin uzlaşma başvurusunda bulunması, diğerrinin ise Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine göre itiraz yoluna başvurması hâlinde itirazın, uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınacağı belirlenmiştir. Uzlaşma gerçekleşirse diğerr yükümlü tarafından yapılan itiraz, konusuz kalır.

Gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatlerini eşya sahipleri ile birlikte işlemesi hâli, Kabahatler Kanunu'nda yer alan "iştirak" hükümleri çerçevesinde değerlendirilmelidir. Gümrük kabahatlerinin kast ya da taksirle işlenmesi mümkündür. Kabahatlere iştirak ise yalnız kast ile söz konusu olabilir. Bu nedenle gümrük müşavirinin gümrük kabahatlerinden sorumluluğu için fiili kasten yani bilerek ve isteyerek işlemesi, gerekmektedir. Bu husus, eşya sahibi açısından da geçerlidir. Danıştay ilgili kararında, gümrük kabahatlerinde iştirak hükümlerinin uygulanacağı ve ancak kasıt ile iştirakin mümkün olacağı ortaya konmuştur⁴⁶³.

Gümrük Yönetmeliği'nin 563. maddesinde Gümrük Kanunu'nun 181/2. maddesine atıf yapılmıştır. Bu atıf ile gümrük müşavirlerinin, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlardan sorumlu olacakları gümrük kabahatleri açısından saklı tutulmuştur. Mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlar, gümrük müşavirlerinin kasten işledikleri fiiller yanında taksirli fiillerini de kapsamaktadır. Hâlbuki kanun hükümleri ve yerinde olarak Danıştay uygulamasında gümrük müşavirlerinin veya eşya sahiplerinin işledikleri gümrük kabahatleri, iştirak hükümlerine göre kast kapsamında değerlendirilmektedir. Gümrük

⁴⁶³ Danıştay, 7.D., KT. 21.5.2014, ES. 2011/4206, KS. 2014/2847 (kazancı.com, ET: 08.10.2017).

Kanunu'nda gümrük müşavirlerinin kabahatlerden sorumluluklarının taksirle mümkün olduğuna ilişkin bir düzenleme yokken yönetmelik ile gümrük müşavirlerinin kabahatlerden sorumluluk alanı genişletilmiştir. Gümrük Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile bağdaşmayan Gümrük Yönetmeliği'nin 563. maddesi hükmü, suç ve cezaların kanuniliği temel ilkesine aykırıdır ve uygulanabilir değildir.

Gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatlerinden sorumluluklarının müteselsil sorumluluk niteliğinde olmaması ve cezalarda şahsilik ilkesinin geçerli olması nedeniyle sorumlulardan biri tarafından yapılan ödeme, diğer sorumlular açısından cezayı sona erdirmeyecektir. Örneğin eşya sahibi adına kesilen ceza için eşya sahibi tarafından yapılan ödeme, gümrük müşavirinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10/2. maddesinde iştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her birinin uzlaşma talebinde bulunabileceği, uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşmanın sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir.

Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının uygulanmasında Gümrük Kanunu'nun gümrük verilerinde zamanaşımına ilişkin hükümleri dikkate alınacakken gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan kabahatler bakımından Kabahatler Kanunu'nun zamanaşımına ilişkin hükümleri dikkate alınacaktır.

Gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetlerinin denetiminin gereği gibi yapılmasının sağlanması açısından, meslek mensuplarının kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak örgütlenmeleri önem arz etmektedir. Gümrük Kanunu'nun geçici 6. maddesine göre; gümrük müşavirleri hakkında, gümrük müşavirliği hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacıyla, durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre hafiften ağıra doğru uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonma ve meslekten çıkarma cezaları verilir. Disiplin cezalarının ölçülülük ilkesine uygun verilmesi gerekir. Gümrük müşavirlerinin işlemin iptalini talep etmek üzere Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na karşı işlemin yetki, şekil, sebep, konu veya amaç yönüyle hukuka aykırı olduğu iddiası dayanak alınarak "iptal davası" açmaları mümkündür.

Gümrük müşavirlerinin kamu görevlisi gibi cezalandırılmaları, ceza hukukuna ilişkin bir ayırım olup disiplin suçlarında görevlerinin genel idare esaslarına göre

yürütülmemesi, özlük işlerinin bir kanunla düzenlenmemiş olması nedeniyle kamu görevlilerine yönelik bir af kanunun gümrük müşavirlerine şamil olması mümkün değildir.

Gümrük müşavirlerine uygulanan disiplin cezalarında zamanaşımı süresinin, gümrük idaresinin mevzuata aykırılığı tespit ettiği tarihte başlayacağı belirlenmiştir. Bunun anlamı, gümrük müşavirlerinin mevzuata aykırı fiillerinden süre sınırı olmaksızın sorumlu olabileceğidir. Bu düzenlemenin, hukuki güvenliği sağlayacak ve zamanaşımının amacını gerçekleştirmeye uygun olacak şekilde değiştirilerek zamanaşımı başlangıç süresinin fiilin işlendiği tarih olarak belirlenmesinin gerektiği düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

AKBIYIK Cem (1997): “Temsil Yetkisi ve Temel İlişki” **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LV, S.4, s.217-232.

AKDOĞAN Abdurrahman (2014): **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKDOĞAN Abdurrahman (2014): **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKIN Zeliha Demet (2010): “Gümrük İhtilaflarında Çözüm Yolları” **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 133 s.

AKINTÜRK Turgut (2009): **Borçlar Hukuku Genel Hükümler-Özel Borç İlişkileri**, 23. Basım, Beta Yayınevi, İstanbul.

AKİPEK Jale G. / Akıntürk Turgut / Karaman Derya Ateş (2009): **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku** (C1), 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

AKKAYA Mustafa (1997): “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.46, S.1, s.185-208.

AKSOY Şerafettin (2010): **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

AKTAŞ KULAÇ Yasemin (2008): “Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları” **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 144 s.

AKYILMAZ Bahtiyar / SEZGİNER Murat / KAYA Cemil (2011): **Türk İdare Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

ARAL Fahrettin (2010): **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 8. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara.

ARAT Tuğrul (1995): “Avrupa Birliği ile Türkiye Arasındaki İlişkiler ve Gümrük Birliğinin Yeri” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.44, S.1, s.587-606.

ARSLAN Mehmet (2016): **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa.

ARTUK Mehmet Emin / GÖKCEN Ahmet / YENİDÜNYA Caner (2011): **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

AYAZ Eslem (2014): **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.

AYDEMİR İsmail / UTKULU Utku (2013): **Türkiye’de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AYGÜNDÜZ Halil İbrahim (2006): “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları” **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 125 s.

BAHÇECİ Barış (2011): “Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yolu ile Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 60 (3), s.423-445.

Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü (1999): **1615 Sayılı Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı**, (1/464, 1/248): Sıra Sayısı:86, (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss86m.htm>, ET: 04.03.2016).

Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü (2010): **AATUHK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı** (<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0797.pdf>, ET: 06.06.2016).

Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, **Kabahatler Kanunu Tasarısı** ve Adalet Komisyonu Raporu, 1/193.

BAŞLAR Kemal (2004): “Gümrük Birliği Anlaşması’nın (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı’nın) Hukuksal Niteliği” **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, C.4, No:1, Güz, s.151-198.

BAŞPINAR Veysel (2004): **Vekilin Özen Borcundan Doğan Sorumluluğu**, 2. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin (2005): **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

BOZKURT Nevzat (2011): “Gümrük İdarelerince Hangi Durumlarda KDV Para Cezası Uygulanmalı?” **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, s.163-167.

BOZKURT Nevzat: (2011): “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?” **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos, s.181-189.

BÜLTER Ahmet (2006): “Vekâlet Sözleşmesinin Sona Ermesi” **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, S.18, s.1-13.

CANYAŞ Oytun (2006): “Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumlulukları” **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 229 s.

CİHAN Hulki (2011): **Temsil Yetkisinin Verilmesi ve Kapsamının Belirlenmesi**, Beta Yayınevi, İstanbul.

ÇAĞLAYAN Ramazan (2012): **İdari Yargulama Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

ÇARDAK Mehmet (2009): **Türk Gümrükçülerinin 100 Yıllık Serüveni**, Evrim Yayınevi, İstanbul.

ÇEŞTEPE Hamza (2006): “Dünya Ticaret Örgütünün Son Dönemlerdeki Uygulamalarının Türkiye’ye Etkileri” **Selçuk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, S.6(12), s.155-179.

DERDİYOK Türkmen (2013): **Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin Kitabevi, Ankara.

DÖLEK Ali (2014): **Gümrük İşlemleri**, 2. Baskı, Umut Kitap, İstanbul.

EKER İbrahim (2012): “Kuşat Gümrük Müşavirini Çok Beladan Korur” **İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği Dijital Dergi**, Kasım, S.32 (http://dergi.igmd.org/32/makale1_devam.html, ET:13.03.2016).

EKİN Nusret (1999): **Küreselleşme ve Gümrük Birliği**, 2. Baskı, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No:1999-47.

19 Code of Federal Regulations, (<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/19/part-111/subpart-A>), ET: 17.08.2017).

EMİROĞLU Haluk (2003): “Roma Hukukunda Vekâlet Sözleşmesi (Mandatium) ve Hukuki İşlemlerde Temsil” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.52, S.1, s. 101-111.

ERCAN Tayfun (2016): **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul.

ERDENİR F. H. Burak (2013): “Gümrük Birliği Sürecinin Türkiye’nin Siyasi Reform Sürecine Yansımaları” **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, C.12, No:1, s.31-46.

EREN Fikret (2012): **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara.

ERKAN Vehbi Umut (2013): “6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’na Göre Vekâlet Sözleşmesinde Vekâlet Veren Ücret Ödeme Borcu Dışındaki Diğer Borçları” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.62 (2), s.441-172.

ERTÜRK Erkan (2013): “Gümrük Vergi ve Cezalarının Tahakkuk ve Tebliği ile Uzlaşma ve İtiraz Süreçleri” **Yaklaşım Dergisi**, S.250, Ekim, s.251-260.

ERZURUMLUOĞLU Erzan (2013): **Sözleşmeler Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Yenilenmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara.

GERÇEK Adnan (2005): “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.54, S.3, s.157-193.

GİRİTLİ İsmet / PERTEV Bilgen / AKGÜNER Tayfun / Berk Kahraman, (2015): **İdare Hukuku**, 7. Basım, D&R Yayınları, İstanbul.

GÖKYAYLA K. Emre (2007): **Avukatlık Sözleşmesinin Avukatın Azli ve İstifasıyla Sona Ermesi**, Seçkin Kitabevi, Ankara.

GÖZLER Kemal / KAPLAN Gürsel (2014): **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınevi, 14. Baskı, Bursa.

GÜLTEKİN Sadettin (2010): “Dış Ticarete Rekabet: Damping” **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi (FMR)**: C.10, S.1, 2010, s.9-18.

Gümrük Müşavirliği Odaları ve Gümrük Müşaviri Birlikleri Kanun Tasarısı: (http://www.mergumder.org.tr/_yuklenenDosyalar/_dernekDuyurulari/oda_taslagi_2016.pdf, ET:09.06.2016).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü (2012): **Dünden Bugüne Gümrük Müdürlüğü 1909-2012**, Yayın No: 2, Ankara.

GÜMÜŞ M. Alper (2012): **Borçlar Hukuku Özel Hükümler-** C. II, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

GÜMÜŞ Mustafa Alper (2001): **Türk-İsviçre Borçlar Hukukunda Vekilin Özen Borcu**, Beta Yayınevi, İstanbul.

GÜNDAY Metin (2011): **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. Baskı, Ankara.

GÜNER Tayfun (2007): Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 182 s.

GÜRBÜZ Reşit (2011): **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara.

GÜRSOY Kemal T. (1977): “**Vekâlet Akdinin Ölüm Nedeniyle Sona Ermesi ve Sonuçları**” **Temsil ve Vekâlete İlişkin Sorunlar/Sempozyum**, 14-16 Haziran 1976, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Yayın No:2290, İstanbul.

HATEMİ Hüseyin / GÖKYAYLA Emre (2012): **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

HEPAKSAZ Engin / ÇAMURDAN Burak (2010): “Türk Mali Mevzuatında Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C.47, S.542, s.31-50.

International Confederation of Customs Agents- **Confiad Paneuropean Network European Customs Brokers Code of Conduct** (http://www.confriad.org/wp-content/uploads/2016/09/Conduct_Code.pdf, ET: 10.08.2017).

İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği Gümrük Müşavirliği Komitesi, **Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Mevzuatının Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ekim, 2011

(http://www.igmd.org/files.php?force&file=belge/mevzuat/ygm_yasanan_sorunlar_cozum_onerileri_854153591.pdf, ET: 24.07.2017).

İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını (1977): **Temsil ve Vekâlete İlişkin Sorunlar/Sempozyum 14-16 Haziran 1976**, Yayın No:2290, İstanbul.

KALABALIK Halil (2011): **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 4. Baskı, Sayram Yayınları, Konya.

KANETİ Selim (1987): **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.

KARADAĞ COŞKUN Neslihan (2012): “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödemeye Eleştirel Bakış” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 61(3), s.1017-1055.

KARAKOÇ Yusuf (2004): **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

KAYA Ferudun (2015): **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Beta Yayınevi, 5. Baskı, İstanbul.

KAYIHAN Şaban / ÜNLÜTEPE Mustafa (2014): “Vekâlet Sözleşmesinin Kendine Özgü Sona Erme Sebepleri” **Fatih Sultan Mehmet İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi**, S.3, Bahar, s.171-212

KILIÇ Kaptan (2013): **Kaçakçılık Suçları**, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Gazi Kitabevi, Ankara.

KILIÇOĞLU Ahmet M. (2012): **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 16. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

KIRBAŞ Sadık (2015): **Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, İlkeler, Kurumlar**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.

KOLÇAK Menşure (2013): “Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri” **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.27, S.4, s.188-209.

KURŞAT Zekeriya (2009): “Eser ve Vekâlet Sözleşmelerinin Nitelendirilmesi Sorunu ve Nitelendirilmesinin Hükümü” **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LXVII, S.1-2, s. 143-166.

KUTLU Erol (2009): **Gümrükleme**, Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1969, Eskişehir.

MERAN Necati (2015): **Kabahatler Kanunu ve Özel Kanunlarda İdari Para Cezaları**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

MUTLUER M. Kamil (2011): **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

MUTLUER M. Kamil / Öner Erdoğan / Kesik Ahmet (2013): **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

NAS Adil (2011): “Vergi Hukukunda Zamanaşımı” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 60(2), s.309-330.

NAS Çiğdem / AKSES Selen 7 GENÇAY Çapanoğlu Sema (2014): Türkiye-AB İlişkilerinde Doğru Bilinen Yanlılar, **İktisadi Kalkınma Vakıf Yayınları**, Yayın No: 264, (http://abmerkezi.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2014/03/dogru_bilinen_yanlislar_kitabi2.pdf), ET: 10.08.2017).

NOHUTÇU Ahmet (2015): **İdari Yargı**, 15. Baskı, Savaş Kitabevi, Ankara.

NURAL Ali (2015): **4458 sayılı Gümrük Kanunu (Açıklamalı)**: Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Yayın No:2 (33), Ankara.

ODYAKMAZ Zehra / KAYMAK Ümit / ERCAN İsmail (2011): **İdari Yargı**, 7. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul.

ODYAKMAZ Zehra / KAYMAK Ümit / ERCAN İsmail (2015): **İdare Hukuku**, 16. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul.

OĞUZ Arzu (1990): “Roma ve Türk hukukunda İnançlı İşlem ve Vekâlet Sözleşmelerinin Karşılaştırılması” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.41, S.1, s.225-284.

OĞUZMAN M. Kemal / ÖZ Turgut (2010): **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Vedat Kitabevi, İstanbul.

OK Abdullah (2016): Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 335 s.

ORHAN Osman Zekayi / GÜLLÜ İlhan (2008): “Dünya Ticaret Örgütünün Uluslararası Ticaretin Geliştirilmesi Yönündeki Çabaları ve İktisadi Kalkınma” **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.5, s.209-224.

OTACI Cengiz / KESKİN İbrahim (2010): **Türk Kabahatler Hukuku**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara.

ÖNCEL Mualla (1978): “Türk Vergi Hukukunda Takas”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.35, S. 1-4, s.9-15.

ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / Çağan Nami (2015): **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖNER Erdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (2014): Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.

ÖZDEMİR Melahat (2011): “Gümrüklerde Uygulanan İdari Para Cezalarının Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirilmesi” **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 113 s.

ÖZDOĞAN DALCI Nurcihan (2015): **Müteselsil Borçluluk**, Seçkin Yayınevi, Ankara.

ÖZEN Mustafa (2013): **İdari Ceza Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara.

ÖZER M. Akif (2008): “Avrupa Birliğine Tam Üyelik Yolunda Türkiye” **Sayıştay Dergisi**, S. 69, Nisan-Haziran, s.49-71.

ÖZKAYA Eraslan (2013): **Vekâlet Sözleşmesi ve Kötüye Kullanılması**, 3. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

PAZARCI Hüseyin (2010): **Uluslararası Hukuk**, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

PEHLİVAN Osman (2012): **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon.

REÇBER Kamuran (2002): "Türkiye-Avrupa Birliği İlişkilerine Hukuksal Bir Bakış" **İş Güç Dergisi**, C.4, S.2, No:57.

Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 Laying Down The Union Customs Code, **Official Journal Of The European**

Union,L269/1

(<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1,ET:23.07.2017>).

REİSOĞLU Safa (2013): **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınları, İstanbul.

SABAN Nihal (2015): **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

SANCAR Türkan Yalçın (1995): **Müteselsil Suç**, Seçkin Kitabevi, Ankara.

SAYGILIOĞLU Nevzat / AKÇİN Remzi (2015): **Dış Ticaret ve Gümrük**, Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti, Ankara.

SEÇER Öz (2015): “Vekâlet Sözleşmesinin Vekâlete Özgü Sebeplerle Sona Ermesi” **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı**, C.2, s. 877-944.

SELEN Ufuk (2015): **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 7. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.

ŞAHİN Mehmet (1997): **Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Yayın No:11, Ankara.

ŞENYÜZ Doğan (2015): **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.

TAHİROĞLU Bülent (2010): **Roma Borçlar Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul.

TAKIM Abdullah / ERSUNGUR Mustafa (2010): “Dâhilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerindeki Etkisi” **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.24, S.2, s.289-305.

TAN Turgut (2014): **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Özbaran Ofset, Ankara.

TANDOĞAN Haluk (2010): **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, C. II, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

TANRIVER Süha (2011): **Noterlik Hukukuna İlişkin İncelemeler (1993-2011)**, Adalet Yayınevi, Ankara.

TAŞDELEN Aziz (2010): “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 59 /4, s.767-795.

TBMM Tutanak Dergisi (1999): 12. Birleşim, Dönem:21, C.14, Yasama Yılı:2, s.387;479,
(<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c014/tbmm21014012.pdf>,
ET: 04.03.2016).

TC Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (2001): “Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyi Kararları Turkey–European Union Assosiation Council Decisions 1964-2000, C. 1, Yayın No. Dpt: 2596” Ankara, (http://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/okk_tur.pdf
ET:12.08.2017).

TOKATLIOĞLU Yıldız Mircan (2005). “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.10, s.46-72.

TOLUNER Sevin (1996): “6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı: Milletlerarası Hukuk Açısından Bir Değerlendirme” **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LV, s .4-25.

Türk Dil Kurumu, Güncel Sözlük.

US Department Of Homeland Security, “ What Every Member Of The Trade Community Should Know About: Customs Brokers”- An Informed Compliance Publication, January 2005, (https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/icp048_3.pdf, ET: 13.07.2017).

ÜNÜSAN Çağatay / CANITEZ Murat (2014): **Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

VON TUHR Andreas (1925): Allgemeiner Teil des schweizerischen Obligationenrechts, **Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı**, C.1-2, 2. Baskı, Çev. Cevat Edege(1983), Yargıtay Yayınları, No:15, Ankara.

WES WIESLAW” Czyżowicz, Ewa Gwardzińska (2012): “Customs Representation In Poland” **Customs Scientific Journal**, Special edition, Number 1, s.8-19.

YAĞAN Haldun (2015): **Gümrük ve Dış Ticaret**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Yayın No:3 (34): Ankara.

YAVUZ Cevdet (1983): **Türk-İsviçre ve Fransız Medeni Hukuklarında Dolaylı Temsil**, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın no:3126, İstanbul.

YAVUZ Cevdet ve Acar Faruk ve Özen Burak (2013): **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**: 12. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

YENİSEY Feridun ve Güneş Gülsen ve Şirin Z. Ertunç (2012): **Anayasa'dan Mali ve Vergisel Beklentiler**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.

YEŞİLOVA Alper (2017): **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Mevzuatının Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, **İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği Gümrük Müşavirliği Komitesi**, Ekim, 2011,
(http://www.igmd.org/files.php?force&file=belge/mevzuat/ygm_yasanan_sorunlar_cozum_onerileri_854153591.pdf, ET: 24.07.2017).

YILDIRIM Turan / YASİN Melikşah / KAMAN Nur vd (2015): **İdare Hukuku**, XII Levha Yayınları, İstanbul.

YILMAZ Ejder (2011): **Hukuk Sözlüğü**, 10. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara,

YILMAZ Mutlu / ÖZKEN Ahmet (2015): **Dış Ticarete Giriş**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

YÜCE Mehmet / ÇELİKKAYA Ali (2016): **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Yayınevi, Bursa.

YÜKSEL Reyhani (2013): “Vekâlet Sözleşmesinde Vekâlet Veren (Müvekkilin) Borçları” **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S.134, Aralık, s. 1- 27 (<http://www.e-akademi.org/makaleler/sryuksel.pdf>, ET:16.05.2016).

ZEVKLİLER Aydın / GÖKYAYLA K. Emre (2013): **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.