

TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ MÜTESELSİL SORUMLULUK YOLUYLA TAHSİLİ EĞİLİMİ VE GÜMRÜK KANUNU UYGULAMASI

*The Tendency of Collecting Public Debts by the Mean of Joint
Liability and the Practice of Customs Law in Turkey*

Barış BAHÇECİ*

ÖZET

Müteselsil sorumluluk müessesesi, özel hukuk kaynaklı olmakla beraber Türk vergi hukukunda uygulanmaktadır. Bu kapsamda gümrük müşavirleri de, müşterileriyle beraber idare karşısında sorumlu tutulabilir. Ancak 4458 sayılı Gümrük Kanunu, gümrük müşavirleri için sadece bir objektif sorumluluk getirmektedir. Gümrük müşavirleri hakkında vergi kaybı nedeniyle para cezası verilebilmesi içinse aynı zamanda 5326 sayılı Kabahatler Kanununun da uygulanması gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler: Gümrük hukuku, Müteselsil sorumluluk, Gümrük müşaviri, Kabahatler hukuku, Vergi hukuku

* Yrd. Doç. Dr. Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi
(bahceci@kocaeli.edu.tr, barisbahceci@gmail.com).

ABSTRACT

The institution of “joint liability” is also applicable in Turkish taxation law, even though it is originated from private law. In this respect it is also possible to put customs brokers, together with their customers responsible, in front of the administration. From the other side, the Customs Law regulates only an objective liability in this respect. It is needed to applicate the Misdemeanor Law, give fine to the customs broker.

Keywords: Customs law, Joint liability, Customs brokers, Misdemeanor law, Tax law

GİRİŞ

Kamu alacaklarının tahsilinin hukuki rejimi, özel hukuk alacaklarından farklılık göstermekte, yasal düzenlemeler eliyle, kamu alacaklarının tahsili, özel hukuktan kaynaklı alacaklara göre daha güvenceli hale getirilmektedir. İlk bakışta, gerek tahsilât sürecinin genel ilkelerini belirleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, gerekse alacağın konusuna göre tahsilât hukuku açısından özel hükümler getiren vergi, (prim alacakları yönünden) sosyal güvenlik, (batık banka alacakları yönünden) bankacılık ve gümrük alanlarını düzenleyen özel kanunlarda, tahsilât imkânının güçlendirilmek istendiği görülebilir.

Belirtmek gerekir ki, geçmişten beri vergi alacaklarının güvenceye alınması için kanun eliyle çeşitli hukuksal müesseseler yaratılmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanununun 8. maddesi, “vergi yükümlüsü” kavramından farklı olmak üzere bir de, “vergi sorumlusu kavramı” düzenlemiş, böylece yükümlüsü olmayan kişilerden de ilgili verginin tahsil edilebilmesi sağlanmıştır¹. Gerçekten ilgili maddenin 1. Fıkrasına göre, vergi mükellefi (yükümlüsü) “kendisine vergi borcu terettüp eden”,

¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 75-77; Saban, s. 89; Gerçek, s 157; Kırbaş, s. 69; Mutluer, s. 82; Oktar, s. 69.

yani vergi ödemesi gereken kişidir. Aynı maddenin 2. Fıkrasında düzenlenen vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı sorumlu olan kişi olarak tanımlanmıştır². Bu durumda bir kişi o verginin kaynaklandığı kazancı elde eden asıl vergi borçlusu olmasa dahi, sorumlu sıfatıyla o vergiyi ödeme yükümlülüğü altına girebilmektedir³.

1. Tahsilât İmkânını Güçlendirme Müessesesi Olarak Mütessesil Sorumluluk

Türkiye’de özellikle son yıllarda artan bir eğilimle, tahsilât imkânını güçlendirmek için, kanun koyucunun özellikle mütessesil sorumluluk kavramını kullandığı, uygulamada da mütessesil sorumluluk müessesesine başvurularak tahsilâtların güvence altına alındığı ve sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Mütessesil sorumluluk kavramı, özel hukuk kökenli bir kavram olmakla ve esas itibariyle Borçlar Kanununda⁴ düzenlenmiş bulunmakla beraber, uygulamada karşılaşılan sorunlar, tahsil dairelerinin iş yükü, çalışma kapasitesi ve kanunlardaki boşluklar nedeniyle kamu alacaklarının tahsili hukukunda kendine önemli bir yer edinmiştir. Mütessesil sorumluluk müessesesinin kamu alacaklarının tahsili hukukuna eklenmesi, özellikle kamu alacağının mükelleflerinin, tahsilât dairesine karşı yaptıkları muvazaalı işlemler ya da mükelleflerin gerçekten içinde bulunduğu ödeme gücü nedeniyle tahsil imkânının

² Akkaya, Alman literatüründe, bu ayrımın “vergi asıl borçlusu”-“sorumluluk borçlusu” “vergi borçlusu- sorumluluk borçlusu” gibi kavramlarla yapıldığını ifade etmektedir. Akkaya, s.187.

³ Bu kapsamda gösterilebilecek en bariz örneklerden biri Damga Vergisi Kanununun vergi ve cezada sorumluluğu düzenleyen 24. maddesidir. Gerçekten ilgili düzenleme ile vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, kâğıtları ibraz edenler sorumlu tutulmuştur. Böylelikle damga vergisine tabi kâğıtlar kime ait olursa olsun, kâğıtları ibraz edenler (örneğin vekâleten iş görenler) vergi sorumlusu sıfatıyla damga vergisini ve cezasını ödeme durumunda kalabilmektedir.

⁴ **Madde 142** - Alacaklı mütessesil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayerdir. Borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyeti devam eder.

ortadan kalkmasını engellemektedir. Bu kapsamda öncelikle genel eğilim hakkında örnekler verilecek, daha sonra ise Gümrük Kanunu kapsamında öne çıkan müteselsil sorumluluk kavramı ve uygulama incelenecektir.

Kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması amacını güden en çarpıcı düzenleme, genel kanun niteliğini haiz 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda yapılmıştır. 04.06.2008 tarihli 5677 sayılı Kanunla, 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde köklü değişiklikler ve eklemeler yapılmış, kamu alacağından sorumlular yönünden kanunun kapsamı genişletilmiştir. Bu kapsamda limited şirketler ve başta anonim şirketler olmak üzere diğer tüzel kişilerin kamu kurumlarına olan borçlarının tahsilinde karşılaşılan güçlüklerin önüne geçilmek istenmiştir.

Bu kapsamda, limited şirketlerden tahsil edilemeyen borçlar için, şirket ortaklarının şahsen sorumlu olacağı daha önceden düzenlenmişken, 2008 yılında yapılan ekle, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı ve ayrıca kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı şekilde 35. maddeye eklenen mükerrer maddeyle, (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 tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü gibi, her iki düzenlemenin ortak yönü, tüzel kişiden tahsili mümkün olmayan ya da olmayacağı anlaşılan alacakların şirket

ortağı ya da temsilcisi gerçek kişilerden tahsiline olanak tanınarak tahsilât sürecinin idare lehine etkinleştirilmesidir⁵.

İkinci ve asıl önemli değişiklik ise, tahsil aşamasında kanuni temsilci sıfatını taşıyan kişilerin gerçek şirket sahipleri değil esas itibariyle “saman adam” niteliği taşıyan kişiler olması riskine karşı sorumluluğun zaman yönünden genişletilmesidir. Bu kapsamda kanunda amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci ya da ortak olma ölçütü getirilmiştir. Böylelikle gerçek sahiplerinin, şirketleri batmadan önce veya batış aşamasında, ortaklık ya da kanuni temsilcilik sıfatlarını yanlarında çalışan ve malvarlığı bulunmayan kişilere devrederek, sorumluluktan kurtulmaya çalışmaları ve tahsilâtı imkânsız hale getirmelerinin önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda özellikle vergi borçları yönünden tahsilâta etkinlik kazandırılmak istenmiştir.

Benzeri bir uygulamaya Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda da rastlanmaktadır. Daha önce 506 sayılı Kanunun 80. maddesi ile SSK primlerinden dolayı işverenin müşterek ve müteselsil sorumluluğu öngörülmüştü. Aynı sorumluluk kuralı 5510 sayılı kanunla

⁵ Belirtmek gerekir ki, 2008 yılında yapılan bu düzenlemeden önce de, örneğin vergi borçları açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre, anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinden tahsil imkânı bulunmaktaydı. Bununla beraber, 213 sayılı Kanunun 10. maddesi tüzel kişilerden kısmen ya da tamamen alınamayan vergi alacakları için gerçek şahıslara gidilmesini düzenlemekteydi. Barlass, s.65-67. Bu durum Danıştay'ın kökleşmiş içtihatlarında 6183 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanunun 10. maddeleri arasında genel hüküm- özel hüküm ilişkisi bulunduğu, (örneğin Danıştay 3. Dairesi 1996/6514 e, 1998/1701 k; Danıştay 4. Dairesi 1997/1869 e, 1997/3971 k, Danıştay 11. Dairesi 1997/1987 e, 1998/1228k; Danıştay 7. Dairesi 1997/5295 e, 1998/4660 k, 21.12.1998 kt) dolayısıyla 213 sayılı Kanunun 10. maddesi gereğince tahsilâtın yapılamayacağı kesinleşmesi gerektiği, bu durum tespit edilmeksizin vergi alacakları için 6183 sayılı Kanunun 35. maddesi uyarınca takip yapılamayacağı hüküm altına alınmıştı (Danıştay 4. Dairesi 1994/5405 E., 1995/2105 k.; Danıştay 9. Dairesi 2005/5205 e, 2006/3461 k.). Bu durum uygulamada mükellefler tarafından suiistimal edildiği gibi, izlenmesi gereken takip sürecinin uzunluğu ve idarenin hızı açısından da tahsilâtı imkânsız hale getirmekteydi. Bu kapsamda özellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesiyle öncelikler şirketten tahsilâtın sağlanması bunun mümkün olmadığı anlaşıldığı halde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi kuralı ortadan kaldırılmıştır.

da sürdürülmüştür. Bu kapsamda prim borçları (nafaka borçlarıyla beraber), emekli maaşlarının haczedilemezliği kuralına getirilen iki istisnadan biri olarak düzenlenmiştir. Bu doğrultuda uygulamada, şirketin prim borçları için, müteselsil sorumluluk müessesesi gereği, şirket (eski) ortağının şahsına ait emekli maaşına dahi haciz konulabildiği, görülmektedir.

Müteselsil sorumluluk müessesesinin hangi aşamada çalıştırılacağı da başka bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten, tahsilâtın öncelikle vergi yükümlüsünden yapılmak istenmesi, bunun mümkün olmaması halinde vergi sorumlusuna başvurulması halinde ferî sorumluluk söz konusu olacaktır. Oysa öncelikle vergi yükümlüsüne (asıl borçluya) başvurulması gibi bir zorunluluk olmaması halinde, vergi sorumlusunun sadece müteselsilen değil aynı zamanda müştereken de sorumlu olduğunun kabulü gerekecektir.

Akkaya’nın da belirttiği üzere, Türk hukukunda, genel nitelikteki Vergi Usul Kanununda öncelikle vergi yükümlüsüne başvuru yapılmasını düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Hatta bu kapsamdaki özel nitelikteki kanunlarda da böyle bir düzenleme göze çarpmamaktadır. Dolayısıyla Türk hukukuna göre vergi sorumlusunun pek çok vergiden müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunu, idarenin vergi yükümlüsüne başvurmadan önce vergi sorumlusundan tahsilât cihetine gidebileceğini söyleyebiliriz⁶. Hatta yukarıda örnek verdiğimiz Vergi Usul Kanununun 10. maddesi kapsamında, anonim şirket yetkilisine başvurulabilmesi için, anonim şirketlerden tahsilât imkânının olmadığı anlaşılmaması ve bu durumun bir aciz vesikasıyla belirlenmesi gerekliliği mevcutken, 5677 sayılı kanun bu ön şartı ortadan kaldırmış ve böylelikle anonim şirket kanuni temsilcisinin sorumluluğu müştereken sorumluluğa yaklaşmıştır.

⁶ Akkaya, Alman Vergi Usul Kanununda, vergi sorumlusunun ferî sorumlu olarak düzenlendiğini, Türk Vergi Kanunlarında ise asli sorumlu- ferî sorumlu gibi bir ayrımın yer almadığını, fakat yargı kararlarında bu ilkenin dikkate alındığını ifade etmektedir. Akkaya, s.188.

Örnekleri çoğaltarak müteselsil sorumluluk kavramının çeşitli vergi kanunlarındaki yansımalarını göstermek mümkündür. Fakat bu makalede asıl incelemek istediğimiz konu, Gümrük Kanunu kapsamında doğan kamu alacaklarını güvence altına almak ve tahsilâtını sağlamak için öngörölmüş hukuksal yollardır. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu kapsamında vergi ve vergi cezası sorumluları ile bu sorumluların birbirlerine karşı konumları sorumlulukları aşağıdaki gibidir:

2. Gümrük İşlemlerinde İthalatçı ile Gümrük Müşavirinin Birbirlerine Karşı Konumları ve Hukuki İlişkinin Oluşumu

Yukarıda örnek verdiğimiz ilişkilerde, taraflar, (1) tüzel kişilik (yükümlü), (2) tüzelkişi temsilcisi (sorumlu) ve (3) kamu/devlet (alacaklı) olarak ayrılmaktaydı. Bu kapsamda genellikle bir ticari şirket sıfatını taşıyan tüzel kişi borçlunun vergi borcu, gene bu şirketin ortağı ya da kanuni temsilcisi olan gerçek kişilerin müteselsil sorumluluğuyla tahsil imkânına kavuşturuluyordu. Dolayısıyla bu ilişki dâhilinde, aralarında müteselsil sorumluluk ilişkisi kurulan tüzel ve gerçek kişilerin bir çıkar birliğinden öte, adeta fiili bir özdeşliğe sahip olduğundan söz edilebilir. Gerçekten, tüzel kişinin vergi borcundan sorumlu tutulan kişiler limited şirketlerde şirket ortağı, anonim şirketlerde ise gene sembolik düzeyde de olsa şirket ortağı olduğu için bu mevkie atanabilmiş olan yönetim kurulu üyeleri olacaktır. Dolayısıyla tüzel kişi ile tüzel kişi sorumlusu arasında hak ve menfaatlerin iç içe geçtiği hatta bazı durumlarda fiili özdeşliğin bulunduğu görülebilecektir. Aynı durum 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken primlerle ilgili olarak geçerlidir⁷.

Gümrük Kanunu çerçevesinde müteselsilen sorumlu kılınan taraflar ise birbirlerine karşı çok daha farklı bir duruş göstermektedir. Alacaklı devletin müteselsil borçluları, dış ticaret yapan şirket ve bu şirkete

⁷ Burada ilginç olan bir nokta, 5510 sayılı Kanunun 88/20 maddesi hükmüne göre, prim ödemekle mükellef kamu kurumlarının, haklı bir neden olmaksızın prim ödemelerini yapmaması halinde, bu kurumlardaki tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlilerinin dahi, bu borçlardan, çalıştıkları kamu kurumuyla beraber müteselsilen sorumlu kılınmış olmasıdır.

müşavirlik hizmeti veren, bu kapsamda gümrük idaresi nezdinde ithalatçı şirket adına vekil sıfatıyla beyanda bulunan gümrük müşaviri ya da gümrük müşavirliği şirkettir. Dolayısıyla burada iki farklı kişinin menfaat ve çıkarları sadece vekâlete konu işlemle kesişmektedir. Öte yandan ithalatçı şirket ile ithalat işlemlerini vekil sıfatıyla yürüten müşavir arasında hak ve menfaatlerin iç içe geçmediği ve bir özdeşliğin bulunmadığı görülmektedir.

Gerçekten, bir ithalat işlemi süreci dikkate alındığında uygulamada, ithalatçı şirket ithal ettiği eşyanın gümrükleme işlemleri için bir gümrük müşavirliği şirketiyle (gümrük müşaviriyle) anlaşmakta, bu gümrük müşavirliği şirketine (gümrük müşavirine) vekâlet vererek, gümrük idaresine yapılacak beyanların ve alınacak izinlerin gümrük müşavirliği şirketi (gümrük müşaviri) tarafından yapılması sağlanmaktadır. Bu kapsamda gümrük müşavirliği şirketi tarafından, ithalatçı şirketten gelen başta fatura olmak üzere eşyanın niteliğini ve niceliğini gösterir bilgilere dayanılarak bir gümrük beyannamesi hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu gümrük beyannamesinde, eşyanın menşei, kıymeti, vasfı, teslim şekli ve sair ayrıntılar yer almakta, eşya üzerinde yapılacak vergilendirme işlemi de bu bilgiler doğrultusunda yapılmaktadır.

Örneğin eşyanın Gümrük Birliği dâhilindeki bir ülkeden geldiğinin (A.TR gibi) usulüne uygun bir belgeyle ispatlanması halinde, gümrük vergisi muafiyeti doğacak ve ilgili gümrük idaresince bir gümrük vergisi tahakkuku yapılamayacaktır. Keza malın dâhilde işleme rejimi çerçevesinde (yani hammadde ya da yarı mamul olarak ithal edildikten sonra, iç piyasaya sürülmeksizin işlenip ihraç edilmek kaydıyla) yurda sokulması halinde de tam bir vergi muafiyeti uygulanacaktır. Bu kapsamda en önemli konulardan biri de malın vergi değerine esas teşkil eden niteliğinin belirlenmesidir.

Gümrüklerden geçen eşyanın niteliğinin belirlenmesinde uluslar arası ölçüde bir yeknesaklık sağlanması için Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) adı verilen bir kodlama sistemi bulunmaktadır. Türkiye’de de geçerli olan bu kodlama sistematığı ve ilgili eşyanın hangi tarife koduyla gösterilmesi gerektiğini açıklayan tarife izahnameleri de

Gümrük Müsteşarlığı tarafından Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Keçiden radar cihazına kadar dış ticarete konu olabilecek her eşyaya bir kod verilmesi suretiyle bir standart oluşturulmaya çalışılmaktadır. Böylelikle gümrük idareleri teker teker tüm eşyayı muayene edip vasfını belirlemek yerine, gümrük müşavirlerinin beyan ettiği ilgili eşyanın vasfını gösterir kodları dikkate almakta, vergilendirme işlemini bu kodlamalara göre yapmaktadır. Dolayısıyla **dış ticarete konu eşyanın vergilendirilmesinde esas alınan, gümrük müşavirinin gümrük idaresine, ithalatçı şirketin vekili sıfatıyla verdiği beyandır.** Bu beyanın doğruluğu elbette gümrük idaresi tarafından denetime tabi tutulabilir, fakat vergilendirme işlemine esas alındığı için, verilen beyanın olması gereken beyanla bağdaşmaması halinde aşağıda inceleyeceğimiz üzere, ithalatçı şirket ve vekil sıfatıyla beyanda bulunan için ek vergi tahakkuku ve buna bağlı olarak vergi cezası yükümlülüğü doğmaktadır.

Bu durumda gümrük müşavirinin sorumluluğu, mali müşavirlerin VUK 227. Maddesi kapsamındaki sorumluluğuna benzemektedir. Gerçekten VUK 227. maddesiyle mali müşavirlerin imzaladıkları beyanname ve tasdik raporlarındaki bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından kaynaklanan vergi ziyaından cezalardan ve bunların faizinden, mükellef ile beraber müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmektedir. Gümrük müşavirleri de aynı şekilde, ithalata konu malın vergilendirmeye esas niteliklerini doğru beyan etmezlerse, bu yanlış beyandan kaynaklanan vergi kaybı ve vergi kaybından doğan para cezalarından sorumlu olmaktadır.

3. İthalatçı Şirket İle Gümrük Müşavirliği Şirketi Arasındaki Müteselsil Vergi Sorumluluğu İlişkisi

Yukarıda açıkladığımız üzere gümrük beyannameleri ithalatçı şirketin vekili sıfatıyla gümrük müşaviri tarafından verilmektedir. Gümrük Kanununun 5/3. maddesi hükmü gümrük idaresi nezdinde vekâleten işlem yapılabileceğini düzenlemektedir. Buna göre, gümrük müşavirleri dolaylı temsilci sıfatıyla, yani kendi adlarına ve vekili oldukları şirket hesabına hareket etmektedirler. Kanun koyucu dolaylı

temsilci sıfatıyla gümrük müşavirinin müteselsil sorumluluğunu da 181/2. ve 181/3. madde hükümleriyle düzenlemiştir. Buna göre,

“İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür. Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır. 188 inci, 190 inci ve 194 üncü maddeler uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü için de bu hüküm uygulanır.

Birinci fıkrada belirtilen rejimlerden biri için bulunulan beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludur.”

Görüldüğü üzere ithalatçı şirket adına beyanda bulunan gümrük müşaviri hem müşterisi olan ithalatçı şirketin temsilcisi sıfatıyla gümrük idaresi nezdinde gerekli işlemleri yapmak, hem de gümrük idaresi karşısında mesleki bilgi ve donanımı gereğince vergilendirmeye esas eşyanın niteliğine ilişkin bilgileri gümrük idaresine doğru bir biçimde bildirmek mükellefiyeti altındadır. Öte yandan burada söz konusu olan objektif sorumluluk değil kusur sorumluluğudur.

Gerçekten, yukarıdaki örneklerden farklı olmak üzere gümrük müşaviri, ithalatçı şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı yükümlülüğünden sorumlu tutulabilmekle beraber, bu sorumluluktan kasıt, kayıtsız şartsız bir sorumluluk değildir. Gümrük müşaviri üzerine düşen mesleki edimleri yerine getirmişse, ithalatçı şirketin yükümlüsü olduğu amme alacağından sorumlu tutulamaz. Bir başka deyişle, gümrük müşavirinin amme alacağından sorumlu tutulabilmesi ancak gerekli özen ve dikkati göstermemesi nedeniyle vergi değerinin eksik çıkması durumunda söz konusu olabilir.

Örneğin gümrük müşavirinin ithalat konusu eşyaya ilişkin fatura, sevk irsaliyesi ve sair belgeleri dikkate almaksızın ve gerekirse eşya

üzerinde bir inceleme yapmaksızın, sadece ithalatçı şirketten verilen soyut bilgiler doğrultusunda beyanda bulunması halinde üzerine düşen özen ve dikkat yükümlülüğünü yerine getirdiğinden kanımızca söz edilemez. Bununla beraber, gümrük trafiğinin yoğunluğu ve karmaşası içerisinde neyin hangi ölçüde bir kusur oluşturduğunu söylemek ve örnekleri çoğaltmak pek kolay değildir. Maalesef, kanun koyucu bu konuda net bir sınır çizmemiş, sorumluluğun sadece gümrük müşavirinin mesleği gereği mutad olarak bilmesi gereken durumlarla sınırlı olduğunu bildirmekle yetinmiştir. Oysa bu meslektekilerin mutad olarak neyi bilmelerinin gerektiği belirlenmemiş, bunun takdiri uyuşmazlığa bakan vergi mahkemesi hâkiminin kişisel bilgi ve deneyimine bırakılmıştır. Dolayısıyla, bu konuda kesin ve belirli sınırlar çizmek oldukça güç olmakla beraber düzenlemenin mevcut hali itibarıyla yeterince açık ve hukuksal açıdan güvenli olduğu söylenemez.

Meslek icabı ve mutad olarak bilinmesi gerekenlerin ne olduğu her olay yönünden değişmekle beraber, müşavirin bu anlamdaki sorumluluğu her olayda uyuşmalığa bakan vergi mahkemesi hâkimince takdir edilecektir. Bir vergi mahkemesi hâkiminin, gümrük hukuku gibi özel uzmanlık gerektiren bir alanda, gümrük müşavirinin mesleği icabı neyi bilip neyi bilmemesi gerektiğini takdir etmesi oldukça güçtür. Bu konuda dayanak yapılabilecek bir Danıştay içtihadı bulmak ise daha da güçtür. Gerek Danıştay resmi internet sitesinde mevcut bilgi bankasında gerekse belli başlı hukuk veri tabanlarında bu konulara ilişkin içtihat bulunmamaktadır.

Bu durumda kanımızca, yapılacak değerlendirmede ölçüt alınabilecek birkaç husus bulunmaktadır. Bunlardan biri, beyana konu eşyanın niteliği ile beyan arasındaki farklılığın derecesi ve fark edilme imkânıdır. Gümrük hukukunda, gümrük müşavirinin, ticaret hukukunda olduğu gibi “basiretli” davranma yükümlülüğü açıkça düzenlenmemiştir. Vergi hukukuna ilişkin bu konuda kıyas gibi bir yola da başvurulamaz. Bununla beraber gümrük müşaviri müteselsil sorumluluk gibi ağır bir yük altına sokulmuş olması, özen yükümlülüğünü de doğal olarak arttırmıştır. Kaldı ki, beyanname konusu malın niteliği hakkında şüphesi olan

müşavirin küşat hakkını kullanarak malı incele(t)mesi de mümkündür. Dolayısıyla gümrük müşavirinin doğru tarife bilgisini verme konusunda ciddi bir özen yükümlülüğünün bulunduğu kanaatindeyiz.

Bununla beraber uygulamada, gümrükleme işlemlerinin mümkün olduğunca süratle yapılmaya çalışılması, gümrük müşavirlerinin, müşterileri olan ithalatçı şirket işlemlerini mümkün olan en kısa sürede bitirme yükümlülüğü altına girmesi, bu özen yükümlülüğünün ticari kaygılarla ikinci plana atılmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla gümrük müşavirinden her koşulda kayıtsız şartsız bir özen göstermesini beklemek, aynı zamanda ticari bir faaliyet yürütmekte olan gümrük müşavirinden bir kamu görevlisi gibi hareket etmesi beklentisi anlamına gelecektir.

Bu noktada, gümrük müşavirinin sorumluluğunu değerlendirirken ölçüt alınması gereken ikinci husus karşımıza çıkmaktadır. Kanımızca gümrükten geçiş sürecinde işleme onay veren gümrük memurunun tespit ve işlemleri de gümrük müşavirinin sorumluluğunu belirlemede önemli bir ölçüttür. Bilindiği üzere, gümrükten geçişte kırmızı, mavi, sarı ve yeşil olmak üzere beyanın güvenilirlik derecesini tayin eden farklı rejimler bulunmaktadır. Örneğin, kırmızı hat, 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.

Beyanname konusu eşyanın hangi hatta işlem göreceği, beyan sahibi müşavirin sicili ve niteliği gibi, ithalatçı şirketin statüsüyle de yakından ilgilidir. Dolayısıyla bir gümrük müşavirinin mavi hatta işlem gören bir beyanname ile kırmızı hatta işlem gören bir beyanname açısından özen yükümlülüğünün aynı düzeyde olduğunu kabul etmek hakkaniyetle bağdaşmaz. Örneğin mavi hatta işlem görmek için ithalatçı şirket

“onaylanmış kişi statü belgesi”ne sahip olmalıdır. Bu statüye sahip olabilmek için belirli suçlar yönünden sabıka kaydının bulunmaması, geçmişteki gümrük işlemleri nedeniyle belirli bir limitin üzerinde usulsüzlük yapmamış olması ve ciddi bir dış ticaret hacmi yaratması gerekmektedir⁸.

Bu durum karşısında, gümrük müşavirlerinin kırmızı hatta işlem gören, gerekirse sayı ve ölçülerine kadar sıkı bir muayeneden geçirilmesi söz konusu olan bir eşya için gösterdiği dikkat ile devletin vermiş olduğu onaylanmış kişi statüsüne dayanılarak mavi hat işlemi gören eşyaya gösterdiği dikkatin aynı olmaması doğaldır. Gümrük müşavirlerinin kırmızı hatta işlem gören eşya için diğer hatlara göre çok daha ciddi bir özen ve dikkat yükümlülüğü olmalıdır.

Müşavirin bu özen ve dikkat yükümlülüğünü yerine getirmesi, ya da en azından idarenin bu yükümlülüğün yerine getirilmediği yönünde bir sonuca ulaşmasını sağlayacak verilerin olmaması halinde ise, gümrük müşavirinin doğan gelir eksikliğinden sorumlu tutulması söz konusu olmaz. Bir başka deyişle, beyannameye yer alan yanlış bir beyan nedeniyle gelir eksikliği doğması halinde dahi, mesleki ve mutad sınırlar içinde kusuru olmadığını ispatlayan gümrük müşaviri, sorumluluktan kurtulabilir.

Bu kapsamda son olarak müteselsil sorumluluk müessesesinin arz ettiği farklılıklara dikkat çekmek isteriz. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, bir vergi eksikliği halinde ithalatçı şirketten tahsil edilemeyen eksik verginin gümrük müşavirinden tahsili mümkündür. Bununla beraber ortada aslında bir vergi borcu bulunmaktadır. Hem ithalatçı şirket, hem de gümrük müşavirine aynı anda eksik vergi tahakkuku yapılmış olsa dahi, ithalatçı şirket ya da gümrük müşavirinin yapacağı ödeme ile borç sona erer.

Müteselsil sorumluluk müessesesinin devlet açısından sağladığı en önemli avantajlardan biri bu noktada karşımıza çıkmaktadır. Gümrük

⁸<http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/ticaretbabi/Sayfalar/OnaylanmisKisiler.aspx> adresinden erişildi (01.09.2010).

Kanunu kapsamında öngörülen 3 yıllık zamanaşımı süresi içinde, taraflardan sadece biri (örn. İthalatçı şirket) için tahakkuk işlemi yapılmış ve borç tahsil edilememiş olsa dahi, müteselsil sorumluluk gereğince aynı borç için 3 yıllık zamanaşımı süresi hesaba katılmaksızın diğer tarafa da (örn. Gümrük müşaviri) ek tahakkuk çıkartılarak tahsilât yapılabilmektedir. Bir başka deyişle Gümrük İdaresi beyanname verildikten sonra geçen 3 yıllık zamanaşımı süresi içinde ithalatçı şirket aleyhine takibe geçmekle beraber tahsilât yapamaması halinde, beyanname verilmesinden sonra 3 yıl geçmiş olsa dahi gümrük müşavirine karşı takibe geçebilmektedir. Bu durumda gümrük müşavirinin zamanaşımı definde bulunması müteselsil sorumluluk gereğince hukuken kabul görmemektedir.

Bunun yanında yasal düzenleme açısından bakıldığında gümrük müşavirinden tahsilât cihetine gitmek için öncelikle ithalatçı şirketten tahsil imkânlarının tüketilmesi gerekmemektedir. İdare tahsil imkânını daha güçlü görüyorsa, ithalatçı şirkete başvurmadan, doğrudan gümrük müşavirinden tahsilât yoluna gidebilir. Bu durum uygulamada kimi zaman tereddütlere yol açsa da, Gümrük Kanununun 192. Maddesi⁹, hem müşterek hem de müteselsil sorumluluktan bahsetmekte, bu haliyle ithalatçı şirkete başvurmadan doğrudan müşavirden tahsilât yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Fakat idarenin bu yolla tahsilât yapması, yukarıda da belirttiğimiz üzere her halükârda, beyannameden kaynaklı gelir kaybında gümrük müşavirinin bir kusurunun bulunmasını gerektirmektedir.

4. Cezai Sorumluluk Açısından İthalatçı Şirket ile Gümrük Müşavirliği Şirketi Arasındaki Müteselsil Sorumluluk İlişkisi

Yukarıda vergisel sorumluluk kapsamında idarece yapılan işlemlerin cezai işlemler yönünden de aynı şekilde uygulandığı görülmektedir. Bu kapsamda eksik alınan Gümrük Vergisi yönünden Gümrük Kanununun

⁹ Kanunun anlatım açısından pek de başarılı olmayan düzenlemesi şu şekildedir: **MADDE 192-** Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

234. maddesi ile KDV ve ÖTV yönünden Gümrük Kanununa atıf yapan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 51. ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16. maddeleri gereğince, eksik kalan verginin 3 katı oranında para cezası uygulanmaktadır.

Bu kapsamda, yukarıda da belirttiğimiz üzere Gümrük Kanununun ithalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlünün beyan sahibi olduğunu düzenleyen 181/2 maddesi hükmüne ve gümrük müşavirinin **bildiği veya bilmesi gerektiği** durumlarda gümrük müşavirinin de müteselsilen sorumlu olduğunu düzenleyen 229. maddesine¹⁰ istinaden gümrük müşaviri para cezalarından da sorumlu tutulabilmektedir.

Öte yandan idarenin bazen ceza kararını tesis ederken, Gümrük Kanununun, “Tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur” şeklindeki 61/3. maddesi hükmüne dayanması mümkün olduğu halde, bu hükmü verdiği ceza kararlarında pek kullanmadığı görülmektedir.

İdarenin özellikle gümrük müşaviri için tesis ettiği para cezası işlemi çoğu kez özellikle aşağıdaki iki nedenle hukuka aykırı nitelik taşıyabilmektedir. Bunlardan birincisi gümrük müşavirinin gerçekten para cezasını gerektirir bir kabahatinin olmamasıdır. Vergi eksikliği halinde bu kusurlu davranıştan ötürü beyannameyi imzalayan gümrük müşavirini ek vergilerden sorumlu tutarken buna dayanak olarak müşavirin ihmal ve kusurundan bahsetmek mümkündür. Fakat müşavirin para cezasından

¹⁰ **MADDE 229-2.**¹⁰*(18/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile değişik.)* Gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği oluşturularak yürütülmesi halinde, gümrük müşavirlerinin kuracağı tüzel kişiliklere gümrük müşavir yardımcıları da ortak olabilirler. Ancak, gümrük müşaviri ve gümrük müşavir yardımcısı birden fazla tüzel kişiliğe ortak olamaz. Gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde, gümrük beyannameyi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerde, bunlar gümrük idaresine karşı bağlı buldukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. 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.

sorumlu tutulabilmesi için kanımızca vergi yükümlülüğüne göre daha güçlü dayanakların olması gerekir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere ek tahakkuk işlemlerinde müşavirin sorumluluğu mesleği gereği ve mutata olarak bilmesi gereken durumlarla sınırlıdır. Bu ölçüt de geniş olmakla beraber en azından içinde meslek icabı ve mutatlık gibi iki kavram barındırmaktadır. Para cezalarına ilişkin düzenlemede ise bu iki kavram dahi yoktur ve gümrük müşavirinin sorumluluğu, **bildiği ve bilmesi gerektiği** durumları kapsamaktadır. Kanunda geçen “bildiği” ifadesi kanımızca, gümrük müşavirinin gelir eksikliğine kasten neden olması halini ifade eder. “Bilmesi gerektiği” ifadesi ise, ortada kasıt olmasa da gümrük müşavirinin ihmali neticesinde gelir eksikliğine neden olması anlamına gelir. Oysa bir gümrük müşavirinin neyi bilmesi gerektiği konusundaki değerlendirmeler büyük ölçüde subjektif kalmaya mahkûmdur. İşin ilginç yanı para cezasına ilişkin bu düzenlemenin ceza hukukunu ilgilendiren yönü gereğince kanunilik ilkesini çok daha net bir biçimde taşıması ve daha belirgin olması gerekirken, tam tersine daha muallâk bir düzenleme içermesidir.

Gümrük müşavirinin sorumluluğunun sınırı konusundaki bu belirsizlik yargı kararlarını da eleştiriye açık hale getirmektedir. Örneğin, Ankara Bölge İdare Mahkemesi, bir gümrük müşavirine verilen kınama cezasına karşı açılan davada verdiği YD İtiraz no 2003/354 sayılı kararında, **“gümrük beyannamelerini imzalayan gümrük müşavirinin bu belgelerin sahte olduğunu bildiği ve kasıtlı hareket ettiği yolunda bir delil bulunmadığı ve gümrük müşavirliği görevinin belgelerin doğruluğunu değil, uygunluğunu denetlemek olduğu anlaşıldığından, davacıya bir kusur yüklenmeksizin, yalnızca mal sahibi firma adına imzaladığı gümrük beyannamelerinin ekinde yer alan belgelerin gerçeğe aykırı olduğu gerekçesiyle tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmamaktadır”** şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Görüldüğü üzere Mahkeme gümrük müşavirleri için de tıpkı yukarıda sözünü ettiğimiz VUK mükerrer 227. madde¹¹ gibi belgelerin uygunluğunu gözetme sorumluluğu öngörmüştür. Dikkat çeken bir başka husus, Mahkemenin özellikle disiplin cezası gibi kişinin mesleki hayatını doğrudan etkileyecek bir konuda sorumluluğuna gidilebilmesi için açık ihmali ya da kastının varlığının ispat edilmesi gerektiğini ortaya koymasındır. Bununla beraber dava konusu işlem disiplin cezası değil bir para cezası olsaydı, öyle sanıyoruz ki, gümrük müşavirinin sorumluluğunu daha geniş yorumlamak mümkün olabilirdi.

Gerçekten, para cezası ve özellikle de ek vergi tahakkuku gibi durumlarda, gümrük müşavirinin sorumluluğunu tartışırken, yukarıdaki karara göre daha farklı bir bakış açısı oluşabilecektir. Çünkü kanunun lafzı ve ruhu gereğince müşavirin sorumluluğu, ithalatçı şirketin ilettiği belgelerin sadece uygunluğuna dikkat etmekle sınırlı olmasa gerekir. İlgili belgelerin aynı zamanda birbiriyle çelişkili, eksik olması ya da sahte olduğuna dair bir emarenin varlığı, gümrük müşavirinin bu belgelere dayanarak işlem yapmamasını gerektirir.

Kanun tekniği açısından yaşanan bu olumsuz durumun bir başka olumsuz sonucu, idarenin bu konuda bir değerlendirmeye gitmeksizin her olayda gümrük müşaviri için para cezası uygulamaya kalkmasıdır. Muhtemelen “memur psikolojisi” nedeniyle eksik işlem yapmama ve ileride kendisine bu konuda hesap sorulmasının önüne geçme saikiyle pek çok gümrük idaresi otomatik bir biçimde ithalatçı şirketle beraber ilgili beyannameyi imzalayan gümrük müşavirine de para cezası uygulamaktadır. Bu durumda ilgili usulsüzlüğün gerçekten müşavirin bildiği veya bilmesi gerektiği bir durum olmaması halinde ceza kararları yargı organları tarafından iptal edilmekte ve bu nedenle ortaya çıkan yargılama ve vekâlet ücretleri de devletin üzerine kalmaktadır.

¹¹ Mük.227/4 “Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar”.

Oysa idari para cezasının uygulanmasını gerektiren bu durumlarda, genel kanun niteliğindeki 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 14/3 maddesi hükmünü dikkate almak gerekmektedir. Gerçekten, 5326 sayılı kanunun 3. maddesi, Kabahatler Kanunundaki genel hükümlerin diğer kanunlarda düzenlenen ve idari para cezasını gerektiren durumlarda da uygulanacağını düzenlemektedir. Bu durumda, Gümrük Kanununda, gümrük müşavirinin belirgin bir biçimde düzenlenmeyen cezai sorumluluğunun, Kabahatler Kanunundaki genel hükümler dikkate alınmak suretiyle açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Kabahatler Kanununun genel hükümler bölümünde yer alan ve iştirak halini düzenleyen 14. maddesi açıkça, kabahate iştirak için kasıt unsurunun varlığını zorunlu kılmaktadır. Gerçekten anılan hükme göre,

“Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir”.

Gümrük müşavirinin bu tip bir kabahatteki rolü de ancak şerik sıfatıyla açıklanabilir. Bir başka deyişle, gerçek dışı beyanla vergi ödeme yükünü hafifleten ya da bu yükten tamamen kurtulan ithalatçı şirkettir. Gümrük idaresi karşısındaki bu kazanç münhasıran ithalatçı şirkete ait bulunacağından, gümrük müşavirinin buradaki rolü sadece kabahate iştirak etmek olabilir. Dolayısıyla gümrük müşavirinin bu anlamda bir sorumluluğundan bahsedebilmek için müşavirin kastının ispatı şarttır. Dolayısıyla gümrük müşavirinin kastından söz edilemeyecek olaylarda, müşavir hakkında cezai işlem yapılması Kabahatler Kanununun 14. maddesi çerçevesinde değerlendirilmeli ve kasıt unsurunun ortaya konulamaması halinde iptal edilmelidir. Böylelikle, Gümrük Kanunu gereğince müşavirin “bilmesi veya bilmesi gereken” yanlışlardan sorumlu tutulabilmesi için aynı zamanda kastının da bulunması şartı gözetilmelidir.

Ne var ki, uygulamada vergi mahkemelerinin Kabahatler Kanununun bu hükmünü dikkate almayan kararlarının bulunduğu görülmektedir. Vergi Mahkemeleri, 2005 yılında yürürlüğe giren Kabahatler Kanununun 3. maddesinin ilk halinin Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş olması karşısında,

Kabahatler Kanununun 14. maddesinin bu kısım davalarda uygulanamaz hale geldiğine hükmetmişler ve idarenin Kabahatler Kanununa dayanarak verdiği cezaları haklı olarak iptal etmişlerdir. Gerçekten, Anayasa Mahkemesi 2005/108 e sayılı dosyada 01.03.2006 tarihinde verdiği 2006/35 sayılı kararla, Kabahatler Kanununun genel hüküm niteliğinde diğer tüm kanunlarda (ve dolayısıyla Gümrük Kanununda) düzenlenmiş bulunan kabahatler için de uygulanacağını düzenleyen 3. maddesinin son fıkrasını iptal etmiştir. Bu iptal kararıyla beraber, Kabahatler Kanununun 14. maddesinde düzenlenen iştirak müessesesinin Gümrük Kanunu kapsamında oluşan kabahatlere uygulanma kabiliyeti kalmamıştır¹².

Ancak daha sonra, Kanun koyucunun 06.12.2006 tarih ve 5560 sayılı Kanunla yaptığı yeni düzenleme sonrasında 3. Madde yeni halini almış,

“(1) Bu Kanunun;

a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır” şeklindeki düzenlemesiyle, hem görevli mahkeme sorunu Anayasa Mahkemesinin kararı doğrultusunda çözülmüş hem de, Kabahatler

¹²Kanımızca Kabahatler Kanununun bu saydığımız hükümleri, yanlış beyan halinde müşavirin kastını arayarak Gümrük Kanunundaki belirsiz ifadelerin içini doldurması ve ithalatçı şirket yetkilisi yanında kasten yanlış beyanda bulunan gümrük müşavirinin de ayrıca cezalandırmasını sağlaması nedenleriyle, kanunilik ve ceza adaleti yönünden daha olumlu bir düzenlemeydi. Anayasa Mahkemesinin Kabahatler Kanununun 3/son maddesi hükmü ile ilgili vermiş olduğu karar bu açıdan da tartışmaya açık sonuçlar doğurmuştur. Bununla beraber belirtmek gerekir ki, Mahkemenin bu hükmü iptal ederken hassasiyet gösterdiği husus adli yargı-idari yargı ayrımına uyulmaması ve idari yargının görev alanına girmesi gereken ihtilaflarda adli yargının yetkilendirilmesiydi. Bir başka deyişle Mahkemenin iptal gerekçesinde yukarıda belirttiğimiz hususlar ele alınmamış, sorun sadece bugüne kadar idari yargı tarafından çözülen ihtilaflarda, yetkinin Kabahatler Kanunuyla beraber sulh ceza mahkemelerine geçirilmesi ön plana çıkmıştır.

Bkz. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2324&content=kabahatler adresinden erişildi (06.09.2010).

Kanununun iştirak halini düzenleyen 14. maddesinin de içinde yer aldığı genel hükümlerinin kabahatlere ilişkin diğer kanunlar yönünden de uygulanabilir olması sağlanmıştır. Dolayısıyla Kabahatler Kanunundaki bu açık düzenleme karşısında, gümrük müşavirlerine uygulanacak para cezalarında bu kanunun 14. maddesinin uygulanması gerektiği açıktır. Buna rağmen Kabahatler Kanununun uygulanmasında halen tereddüt yaşandığı ve pek çok vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararlarda, Kabahatler Kanununun genel hükümlerini dikkate almadığı görülmektedir¹³.

Bu kapsamda dikkat çekmek istediğimiz son husus, Kabahatler Kanununun uygulanmasıyla para cezalarından doğan sorumluluğun niteliğinin değişip değişmeyeceğidir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, müteselsilen sorumlu olunan ek tahakkukun, taraflardan birince ödenmesi halinde, borç tek olduğundan diğer tarafın da ödeme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Yani örneğin ithalatçı şirketin ek tahakkuku ödemesi halinde aynı beyanname kapsamında gümrük müşaviri için tesis edilen ek tahakkuk işlemi de kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Oysa Kabahatler Kanunu para cezalarına ilişkin müteselsil sorumluluk gibi bir düzenleme öngörmemiştir. Bir başka deyişle, Kabahatler Kanununun iştirak halini düzenleyen 14. maddesi şeriklerin de idari para cezasıyla cezalandırılacağını düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre,

“(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir.

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idari para cezası verilir.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında,

¹³ Başaran Yavaşlar da bu konuya özellikle Vergi Usul Kanunu kapsamında verilen cezalara ilişkin mahkeme kararları yönünden dikkat çekmektedir: Başaran Yavaşlar, s.285-297 ve tartışmalar kısmında s. 303.

diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idari para cezası verilir.

Bu durumda, Kabahatler Kanununa göre verilecek cezanın ayrı ayrı hem ithalatçı şirkete hem de gümrük müşavirine kesilmesi ve iki ayrı cezadan birinin ödenmesinin diğerini sonlandırmaması söz konusu olacaktır. Bu durumun uygulamada tereddütlere yol açtığı hatta gümrük idarelerinin bu şekilde bir uygulamaya giderek ithalatçı şirket ve gümrük müşavirinden ayrı ayrı tahsilât cihetine gitmek istedikleri de görülmüştür. Ne var ki, Kabahatler Kanunu, Gümrük Kanunu karşısında genel hükümleri içermektedir. Dolayısıyla sorunun çözümünde, Gümrük Kanununun, Kabahatler Kanunu ile çelişen özel hükümlerinin dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz. Gerçekten, Gümrük Kanununun getirdiği düzenleme, para cezalarının da ek vergiler gibi sadece bir adet olduğunu, taraflardan birinin (ithalatçı şirket ya da gümrük müşaviri) bu vergi ya da para cezasını ödemesiyle borcun sona ereceğini ve dolayısıyla diğer tarafın da yükümlülükten kurtulacağını göstermektedir.

MADDE 229- 2. (18/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile değişik.)
*Gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği oluşturularak yürütülmesi halinde, gümrük müşavirlerinin kuracağı tüzel kişiliklere gümrük müşavir yardımcısı da ortak olabilirler. Ancak, gümrük müşaviri ve gümrük müşavir yardımcısı birden fazla tüzel kişiliğe ortak olamaz. 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, bunlar gümrük idaresine karşı bağlı buldukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. 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.*

SONUÇ

Gümrük Kanunu kapsamında amme alacaklarının tahsili için müteselsil sorumluluk müessesesi getirilmesinin tahsilât açısından olumlu sonuçlar doğuracağı tartışma götürmez. Bununla beraber kanunun getirdiği sorumluluk ölçütlerindeki belirsizlik, uygulamada tereddütlere yol açmaktadır. Bu nedenle özellikle para cezaları yönünden Kabahatler Kanunu’nun iştirake ilişkin 14. maddesinin idare ve yargı organlarınca dikkate alınması zaruridir.

İdarenin müşavirin kusur ya da kastı olmaksızın ek tahakkuk ya da para cezası uygulamaya kalkması hem vergi mahkemelerini gereksiz bir iş yükü altında bırakmakta, hem de idarenin bu tip davalarda haksız çıkması nedeniyle ayrıca bir de vekâlet ücretine mahkûm olmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle idarenin gümrük müşavirine ek tahakkuk ve para cezası işlemleri yapmadan önce, müşavirin gerçekten kusurlu olup olmadığını değerlendirmesi, ayrıca takibe geçilmeden önce tarafların tahsilât imkânının gözetilmesi kamu yararına göre çalışma mükellefiyeti altında bulunan gümrük idarelerinin öncelikle dikkate alması gereken hususlardır.

KAYNAKÇA

- Akkaya Mustafa. (1997) “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu” *AÜHFD*, 46 (1-4), s.187.
- Barlass, İrfan. (2006) “*Anonim ve Limited Şirketlerde Ortakların Vergisel Sorumluluğu*”, İstanbul: Vedat yay.
- Başaran Yavaşlar, Funda. (2009) *Vergi Usul Hukukunda Yer Alan Kabahat ve Yaptırımlar, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin yay, s 285-297.
- Gerçek, Adnan. (2005) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” *AÜHFD* 54 (S 3), s. 157-193.
- Kırbaş, Sadık. (2008) *Vergi Hukuku* (15. Bası), Ankara: Siyasal Kitabevi
- Mutluer, Kamil. (2008) *Vergi Genel Hukuku* (2. Bası), İstanbul: Bilgi Üniv. Yay.
- Oktar, Ateş. (2010) *Vergi Hukuku* (5. Bası). Ankara: Türkmen Kitabevi
- Saban, Nihal (2010) *Vergi Hukuku* (5. Bası). İstanbul: Beta yay.
- Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami: (2010) *Vergi Hukuku* (19. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi.

