

# MAKALE

**Atilla ŞAHİN**

**Gümrük Müşaviri**

## **GEÇİCİ İTHALAT REJİMİ HÜKÜMLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİNDE GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUKLARI**

Geçici ithalat rejimine konu eşyanın süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması ya da tahsis yerinin değiştirilmesi işlemi 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 238 inci maddesi kapsamında idari para cezasını gerektiren fiil olmasına karşın, bazı gümrük idaresi ve gümrük muhafaza birimlerince bu fiili 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/6.ıncı maddesi kapsamında değerlendirilerek rejim hak sahibi hakkında ceza davası açılması yoluna gidildiği gibi geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamede imzası olduğu gerekçesiyle gümrük müşavirleri hakkında da ceza davası açılması yoluna gidildiği gözlenmektedir.

Bu durumda geçici ithal eşyasının rejim hükümlerine aykırı olarak süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmadığı hallerde gümrük müşaviri ve rejim hak sahibinin yükümlülüklerinin yasal çerçevede değerlendirilmesi zorunluluğu doğmaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3 maddesinin 17 numaralı fıkrasında; "**beyan sahibi**" deyiminin "**kendi adına beyanda bulunan kişiyi veya adına beyanda bulunulan kişiyi**",

Gümrük Kanunu 3.Maddesi, 20 inci fıkrasında; **rejim hak sahibi** deyiminin "**kendi adına ve hesabına gümrük beyanını yapan veya hesabına gümrük beyanı yapılan kişi veya bu kişilere ait bir gümrük rejimi ile ilgili hakların ve yükümlülüklerin devredildiği kişiyi**",

Gümrük Kanunu'nun 3.Maddesi, 21. Fıkrasında; **izin hak sahibi** deyiminin "**kendisine bir izin verilen kişiyi**" ifade ettiği, ayrıca;

Gümrük Kanunu'nun 83 üncü Maddesinde, "Ekonomik etkili bir gümrük rejimi hak sahibinin hak ve yükümlülükleri, yönetmelikle belirlenen usul ve esaslara göre, söz konusu rejimden yararlanma koşullarını taşıyan kişilere devredebilir. Yeni hak sahibi bu hakkı, aynı koşulları taşıyan diğer kişilere de devredebilir." Geçici ithalat konusu eşyanın hak sahibi tarafından aynı koşullarla bir başkasına devri ile ilgili hükümlerin Gümrük Yönetmeliği'nin 320/(7) ve (8) inci fıkrasında belirtilmiştir.

Diğer yandan, **Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2) (21.01.2014 t. 28889 s. R.G.)** nin;

3/(1)-b fıkrasında, **Asıl yükümlü**: Doğrudan temsilde adına ve hesabına beyanda bulunulan, dolaylı temsilde ise hesabına beyanda bulunulan kişiyi,

Dolaylı temsilde sorumluluk başlıklı 6/(1)-e Maddesinde;

*“e) Vergi kaybına neden olan işleme ilişkin olarak, sorumlulukları Gümrük Kanununun 181 inci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde ortaya konulmak şartıyla haklarında; Gümrük Kanunu, 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ceza koyan ilgili diğer kanunlar kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke, rapor veya iddianame düzenlenmiş olması,”*

Hükmü ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 181/2 inci maddesinde dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği ve mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır.

## **GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUĞU**

Yukarıdaki Kanun ve mevzuat hükümleri dikkate alındığında idare hukuku açısından dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşavirinin yükümlülüğü, gümrük vergileri ve bu vergilere bağlı olarak uygulacak idari cezalar açısından sorumluluk sınırları Gümrük Kanunu'nun 181/2, 61/1 ve 2.inci fıkraları, 229 uncu maddesi hükümleri ile; gümrük müşavirinin idari cezalar açısından sorumluluğu ise 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 14/c maddesi hükmü çerçevesinde iştirak halinin tespiti halinde söz konusu olmaktadır.

Tüm bu düzenlemelere göre gümrük müşavirleri temsil yetkisine istinaden, asıl yükümlü tarafından sunulan bilgi ve belgeler çerçevesinde yalnızca geçici ithalat rejiminin öngördüğü kurallara uygun olarak **rejim hak sahibi ve izin hak sahibi** hesabına beyanda bulunmaktadır. Burada gümrük müşaviri için yapılan bir geçici ithalat rejimi beyanından kaynaklı yükümlülük söz konusu olup, Kanun'un 61.inci maddesi hükmü çerçevesinde yapılan beyanın hilafına vergisel bir yükümlülük doğması ve ceza gerektiren bir fiil tespiti halinde bundan sorumludur.

***Ancak geçici ithalat rejim beyanından kaynaklı bir vergisel ve cezai yükümlülük doğmamak kaydıyla, geçici ithali yapılan eşyanın rejim hak sahibi/izin hak sahibi tarafından tahsis amacı ve tahsis yerinde kullanılmaması veya geçici ithal süresi aşılmasına karşın bu eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmayan hallerde gümrük müşavirinin sorumluluğundan bahsedilebilir mi?***

Her şeyden önce gümrük müşavirinin geçici ithalat rejimi hükümlerinin ihlalinden dolayı sorumlu olabilmesi için Kabahatler Kanunu'nun 14/c fıkrası hükmüne göre illiyet bağının ve Tahsilat Genel Tebliği'nin 6.ıncı maddesi kapsamında bir tespitin olması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen kanun ve mevzuat hükümleri birlikte değerlendirdiğimizde;

1. Geçici ithalat izin belgesi veya dahilde işleme izin belgesi sahibi firmalar, bu ithal işlemini gümrük müşavirini temsilci kılmaları halinde geçici ithalat işlemleri için verilecek beyanname ve ithal işlemleri gümrük müşavirince ikmal edilebilmektedir. Gümrük müşavirinin sorumluluğu da geçici ithalat beyannamesinde yapılan beyan unsurlarıyla sınırlıdır. Bu sorumluluk Gümrük Kanunu'nun 181 ve 192 inci maddesinde belirtildiği şekilde yapılan beyan ile sonradan yapılan kontrol sonucu beyanın hilafına bir vergi kaybı tespit edilmesi halinde ve bu durumu mesleği icabı

bilmesi gereken hallerde gümrük müşavirleri bu vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu kılınmıştır.

2. Ayrıca yapılan geçici ithalat rejim beyanı kısmi muafiyete tabi geçici ithalata konu ise Gümrük Kanunu'nun 234/1, tam muafiyete tabi ise 234//2.inci maddelerindeki fiilin işlenmesi ve gümrük müşavirinin bu fiille olan iştirakinin tespiti halinde bu madde hükümlerine göre idari ceza uygulanması söz konusu olacaktır.
3. Aynı şekilde Gümrük Kanunu'nun 229 uncu maddesinde dolaylı temsilci olan gümrük müşaviri için zikredilen cezai sorumluluk, giriş beyannamesi(geçici ithalat beyannamesi) ile yapılan beyan unsurlarından birinden dolayı Gümrük Kanunu'na aykırılık halinde cezai durum oluşması halinde, örneğin kıymet veya vergiye esas miktar unsurlarından birinin yanlış beyanından dolayı Gümrük Kanunu'nun 234/2. maddesi hükmüne göre ceza uygulanmasını gerektirir bir fiilin tespiti ve Kabahatler Kanunu'nun 14/3. maddesi hükümleri çerçevesinde gümrük müşavirinin bu fiille iştirakinin tespiti halinde ceza uygulanması halidir ve bu cezanın ödenmesinden beyannamede imzası bulunan gümrük müşaviri ile tüzel gümrük müşavirliği şirketi müştereken sorumlu kılınmıştır.
4. Geçici ithalat rejimi ikili bir beyan işlemine tabi tutulmaktadır. Birinci aşamada; belge/izin kapsamında ithaline izin verilen eşyalar, geçici ithalat beyannamesi ile geçici ithalat rejim beyanı yapılarak gümrük vergileri için tam veya kısmi muafiyet uygulanmak suretiyle geçici ithalatı yapılmaktadır. İkinci aşama ise; geçici ithal izni kapsamında geçici ithali yapılan eşyaların izinde belirtilen ayniyatına uygun olarak **izin hak sahibi firma tarafından veya temsilcisi gümrük müşavirlerince** Gümrük Yönetmeliğinin 387 inci maddesinde belirtildiği şekilde **ihracat rejimi hükümlerine göre** gümrük beyannamesi ile beyan edilmek suretiyle ihraç işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Burada **ihracat rejim beyanını**, izin hak sahibinin tercihine bağlı olarak geçici ithalat rejim beyanını yapan gümrük müşaviri yapabileceği gibi bir başka gümrük müşavirine de yaptırabilir. Görüleceği üzere geçici ithalat rejiminin yerine getirilmesinde iki ayrı beyan ve bu beyanlara ilişkin iki ayrı beyanname tescili söz konusudur.
5. **Geçici ithalat işlemine ilişkin tescil edilen beyannamenin beyanından kaynaklanan yükümlülükler ile ihracat beyanına ilişkin beyannameden kaynaklanan yükümlülükler ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.** Gümrük müşavirinin her iki rejim açısından sorumluluğu, yapılan beyanın ilgili rejime ilişkin yükümlülüğün başladığı tescil tarihi itibarıyla yürürlükte olan tarife önlemleri ile tarife dışı önlemlerin ön gördüğü kurallara uygun beyanın yapılması ve beyanname ekindeki belgelerin buna uygun olması ile sınırlıdır.
6. **Geçici ithalat izni sahibi firmanın geçici ithalat rejimine ilişkin sorumluluğu rejim hükümlerinin her iki aşaması için de geçerli bulunmaktadır.** Yani belge sahibi firma izin belgesinde belirtilen maddelerin ithaline ilişkin beyannamede sorumlu olduğu gibi, rejim hak sahibi/izin hak sahibi sıfatıyla ithalattan sonra rejim hükümlerine uygun olarak bu eşyaları tahsis yerinde tahsis amacına uygun olarak kullandıktan sonra süresi veya ek süreleri içerisinde ihracat beyannamesi ile beyanını bizzat yapmak ya da izin kapsamı eşyayı gümrüğe sunarak, temsilcisi vasıtasıyla ihracat

beyanını yaptırmak ya da başka bir gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutmak yükümlülüğüne sahiptir.

7. İkinci aşama olan geçici ithal eşyasının tahsis yerinde, tahsis amacına uygun ve süresi içerisinde eşyanın yurtdışı edilmesi ya da gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutulması sorumlulukları tamamen **YÜKÜMLÜ sıfatıyla eşya sahibine aittir bu aşamada hiç bir gümrük müşavirinin dahil ya da sorumluluğu bulunmamaktadır.** Çünkü geçici ithalat rejimi hükümlerine göre izin kapsamında geçici ithali yapılan maddelerin rejim/izin hak sahibi firma tarafından rejimin izin verdiği tahsis amacına uygun kullanmak ve bunu takiben ihracatını bizzat kendisi veya vekaletname ile tayin edeceği aynı veya başka bir gümrük müşaviri ya da Gümrük Kanunu'nun 83 üncü maddesine istinaden **gümrük idaresinden izin alınmak suretiyle bir başka firmaya devir yapmak suretiyle kullanılıp devralan firma tarafından ihracının yapılması söz konusu olabilmektedir.** Burada **gümrük müşavirinin;** rejim hak sahibi/izin hak sahibinin geçici ithal ettiği maddelerin **tahsis yerinde, tahsis amacına uygun olarak** kullanılıp kullanılmadığı veya bir başka firmaya devrinin ya da başka bir temsilci vasıtasıyla ihracının ya da gümrüğe terk işleminin yapılıp yapılmadığını bizzat firma tarafından gümrük müşavirine **iş emri** verilmeden **bilgi sahibi olması söz konusu olamamaktadır.** Gümrük müşaviri sadece kendisine verilen yetki belgesi(vekaletname) kapsamında geçici ithalata konu maddelerin, geçici ithalat rejimi kapsamında bu rejimin beyana ilişkin hükümlerinin doğru bir şekilde beyan ve gümrük işlemlerinin yapılarak eşyanın gümrük işlemlerini tamalayıp rejim hak sahibi/izin hak sahibinin gümrük gözetiminde tasarrufuna bırakmaktır. Yapılan bu beyandan dolayı tarfe, kıymet veya rejimin uygulanmasını engelleyen bir durum nedeniyle bir aykırılık tespiti halinde Gümrük Kanunu'nun 181 inci maddesi hükümleri ve ilgili cezai hükümler dahilinde sorumlulukları bulunmaktadır.
8. Gümrük idaresi, geçici ithal izini kapsamında geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaların süresi içerisinde gümrüğe sunularak ihracının ya da gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmamasından dolayı bu rejimi ibra etmekle yükümlüğü olan **izin /rejim hak sahibi firma adına geçici ithalat rejimi hükümlerini ihlalinden dolayı Gümrük Kanunu'nun 238 inci maddesi hükmüne göre idari para cezası uygulaması yoluna gidilmesi ve bu noktada gümrük müşavirinin Kabahatler Kanunu'nun 14/(3) üncü maddesine göre iştirakini/sorumluluğunu gerektirir bir durum tespiti halinde Gümrük Kanunu'nun 238 inci maddesindeki cezai işlem ikmal edebilir.**

## **Geçici ithalat rejiminin ihlali hangi durumlarda kaçakçılık fiili olarak değerlendirilebilir?**

Malumları olduğu üzere , 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 11.04.2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren **6455 sayılı Kanun** ile yapılan değişiklikten önceki kaçakçılık fiillerini tanımlayan “**Suçlar ve Kabahatler**” başlıklı 3 üncü maddesinin müğa (9) uncu fıkrasında; “**Geçici ithalat, dahilde işleme gümrük kontrolü altında işleme rejimi çerçevesinde ülkeye getirilen eşyayı, gümrük işlemlerini**

**gerçekleştirmeksizin serbest dolaşıma sokan kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.**” Hükmü geçerli idi ve bu maddenin yürürlükte olduğu tarihlerde bu kabil fiillerde bu madde kapsamında işlem tesis edilmekte idi.

Ancak, 6455 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile 5607 sayılı Kanun’unun 3 üncü maddesinde tanımlanan ve “KABAHAT” sayılan fiiler bu Kanun kapsamında çıkarılmak suretiyle kabahat sayılan fiiler için Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri dikkate alınmak suretiyle fiilin niteliğine göre 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 235, 236 ve 238 inci maddeleri kapsamına alınmıştır. Nitekim 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 238 inci maddesinde bu düzenlemeden önceki idari para cezası olarak gümrük vergilerinin iki katı ceza öngörülmüş iken, 6455 sayılı Kanun ile 5607 sayılı Kanun’un 3/9 uncu fıkrasında yer alan ve daha ağır bir idari para cezası olan gümrüklenmiş değer iki katı idari para cezası öngörülmüştür.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nuda geçici ithalat ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşya için kaçakçılık fiil tanımı 3/4 üncü maddesinde tanımlanmıştır. Bu madde hükmüne göre belli bir amaç için geçici ithali ya da dahilde işleme rejimi kapsamında ithali yapılan eşyayı, yurt dışına çıkarmadığı halde h,ile yoluyla çıkarmış gibi işlem yapılması fiilini kaçakçılık fiili olarak tanımlamıştır. Gümrük idarelerince bu kapsamda bir fiil tespiti/değerlendirmesi olması halinde iştirak hükümleri çerçevesinde varsa fiile iştiraki olan gümrük müşaviri veya diğer şahıslar buna göre ceza davası açılmasını teminen suç duyurusunda bulunulabilir.

Ancak bazı gümrük idarelerince söz konusu geçici ithalat rejimini ihlal eden ve idari para cezası gerektiren fiili, 5607 sayılı Kanun’un 3/6 ıncı fıkrası kapsamında değerlendirdiği gözlenmektedir.

### **Geçici ithalat rejimi hükümlerinin ihlali 5607 sayılı Kanun’un 3/6.ıncı maddesi kapsamında değerlendirilebilir mi?**

Söz konusu işlemin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3/6 maddesinde tanımlanan kaçakçılık fiili ile de bir bağlantısının olmadığı değerlendirilmektedir.. Şöyle ki:

Kanunun 3/6 maddesi “**Özel Kanunları gereğince** gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen **muaf olarak ithal edilen** eşyayı, ithal amacı dışında başka bir kullanıma tahsis eden, satan ya da bu özelliğini bilerek satın alan veya kabul eden kişi, üç aydan bir yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.” Hükmü yer almaktadır. Herhangi bir fiilin bu Kanun maddesi kapsamında kaçakçılık fiili olarak kabul edilebilmesi için:

- Söz konusu eşyanın gümrük vergilerinden tamamen veya kısmen serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmak suretiyle muaf olarak ithal edilmesi,
- Tamamen veya kısmen muafiyetin eşyaya genel bir kanun ile değil de özel kanunları gereğince uygulanmış olması,
- Eşyanın ithal amacı dışında kullanılması, satılması veya bu özelliğinin bilinerek kabul edilmesi veya satın alınması,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Söz konusu geçici ithalat işlemine bakacak olursak her şeyden önce ortada Kanunun belirttiği şekilde gümrük vergilerinden tamamen veya kısmen muafiyet uygulanarak yapılan kati bir ithalat işleminin bulunmadığı görülmektedir. Çünkü işlem bir serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin işlem değil, geçici ithalat işlemidir. Bu nedenle bir muafiyet uygulamasından değil, gümrük vergileri teminata bağlanmak suretiyle yapılan bir geçici ithalat işleminden söz edebiliriz.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/6'ncı maddesi, özel kanunları gereği örneğin; Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla ithal edilen makine ve teçhizat; KDV Kanunu'nun 13/1-ı'ncı maddesi kapsamında tarımda kullanılmak amacıyla muaf olarak ithal edilen kimyasal gübrenin amacı dışında kullanılması ya da Gümrük Kanunu'nun 167.inci maddesi kapsamında sakatlar tarafından kullanılmak üzere muaf olarak ithaline izin verilen kişisel kullanıma özgü sakat araçlarının gümrük gözetimi, devam ederken sakat olmayanlarca kullanılması ya da devri gibi gümrük vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ithal edilen eşyayı muaflik amacı dışında kullanılmasıyla ilgili fiilleri, kaçakçılık fiili olarak tanımlanmıştır.

Bazı gümrük idareleri özellikle Antalya Gümrük Müdürlüğü ve gümrük muhafaza birimleri özel kanunları gereği gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilen eşya ile, Gümrük Kanunu'nun 128 ila 134 üncü maddelerinde tanımlanan, tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyayı karıştırmaları sonucu Kaçakçılık Kanunu kapsamına ceza davası açılmasına neden olmaktadır.

Yapılan işlem 4458 sayılı Gümrük Kanununun Geçici İthalat Rejimini hükümlerine göre gümrük vergileri teminata bağlanarak yapılan bir geçici ithalat işlemidir. Bu noktada bilinmesi gerekli bir diğer konu da özel kanunları gereğince gümrük vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olarak ithal edilen eşyada herhangi bir teminat alınması söz konusu olmadığıdır. Çünkü bu halde eşya tam anlamıyla muafiyet uygulanarak kati olarak ithal edilmekte ve herhangi bir teminat uygulaması yapılmamaktadır. Görüşümüze konu işlemde ise belirtilen şekilde bir muafiyet uygulaması bulunmadığı gibi kati bir ithalat işlemi de bulunmamaktadır.

Dolayısıyla bu eşyanın 5607 sayılı Kaçakçılıkla temas edip etmediği konusunda esas alınacak hüküm Kanunun geçici ithalat ve dahilde işleme rejimlerine ilişkin kaçakçılık fiillerini düzenleyen 3. Maddesinin 4. fıkrasıdır.

## **SONUÇ**

Geçici ithali yapılan eşyanın temsilci sıfatıyla gümrük müşaviri tarafından geçici ithalat rejimi beyanı ve bu beyanın hilafına idare tarafından idari para cezası gerektiren bir tespiti bulunmadığı durumda, bu rejim beyanı sonradan beyanın kontrolünde de beyanın hilafına cezai bir durum tespiti bulunmadığı sürece, izin hak sahibi/rejim hak sahibi tarafından geçici ithal eşyasının amacı dışında kullanılması veya süre ihlali veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin etmemesinden kaynaklı fiillerinden iştirakin tespiti hariç gümrük müşavirinin bir sorumluluğu bulunmayacağı açıktır. Diğer yandan Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesi hükmü kapsamındaki bir fiil için 5607 sayılı Kanun'un 3/6.ıncı maddesine göre rejim hak sahibi hele de gümrük müşaviri hakkında suçun unsurları yönünden bir değerlendirme de yapılmadan işlem tesisi Kanun ve hukuk ilkelerine açık olarak aykırı olup, bu şekilde işlem tesis eden idarelerin öncelikle kanunsuz işlem yapmalarından dolayı ciddi

mağduriyetler yarattığı gözlenmekte olup, bu tür haksız ve hukuksuz mağduriyetlerin önlenmesi açısından Bakanlık makamınca gümrük idarelerinin ve muhafaza birimlerinin bu konularda ciddi bir eğitim ve bilgilendirmeden geçirilmeleri önem arz etmekte olduğu değerlendirilmektedir.

***Atilla ŞAHİN***

***Gümrük Müşaviri***

***ANKARA***