

KAMU ALACAKLARINDAN DOLAYI KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

Binnur ÇELİK*

Özet

Mali kanunlarda kanuni temsilcinin sorumluluğuna düzenleyen iki yasal düzenleme vardır. Bunlardan birisi Vergi Usul Kanunu ve diğeri 6183 sayılı Kanun'dur.

6183 sayılı Kanun'a kanuni temsilcinin sorumluluğu ile ilgili yeni bir düzenleme eklendikten sonra kanunların uygulanmasında bazı problemler ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada, kanuni temsilcinin sorumluluğu hakkındaki iki problemi çözmeye çalıştık.

LEGAL REPRESENTATIVE'S RESPONSIBILITY FROM PUBLIC REVENUES

Abstract

There are two laws about the "legal representative's responsibility" in finance law. One of them is Tax Procedure Law and the other one is Law of Number 6183.

After the addition of a new rule about the legal representative's responsibility to the Law of Number 6183, some problems occurred in the application of the laws.

In this work, we tried to solve the two problems about legal representative's responsibility.

I -KANUNİ TEMSİLCİYE GEREK DUYULMASI NEDENLERİ

Temsilci, başkasının nam ve hesabına eylemlerde bulunarak, temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilci, temsil yetkisini bir kanun hükmünden almış ise kanuni temsil söz konusudur. Bu tür yetkiye sahip olan kişiye de kanuni temsilci denilir.

Mali hukukta kanuni temsilcilik müessesesine yer verilmesinin başlıca nedenlerinden biri, fiil ehliyetine sahip olmayanların da mükellef veya sorumlu olabilmeleridir. Bu kişilerin kamu alacaklarına yönelik ödevlerinin zamanında ve doğru biçimde yerine getirilebilmesi için kanuni temsilciye ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmamasına rağmen vergi mükellefi ve sorumlusu olabilen bazı ortaklıkların veya mal topluluklarının da vergi ve diğer kamu alacakları ile ilgili ödevlerinin yine kanuni temsilciler aracılığıyla zamanında ve doğru biçimde yerine getirilebileceği açıktır (Ortaç, 1989:215-216).

* Doç.Dr.Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

II-KAMU ALACAKLARINDAN DOLAYI KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğu cezalar dışındaki kamu alacaklarından ve cezalardan sorumluluğu olmak üzere iki ana başlıkta incelenebilir.

A-KANUNİ TEMSİLCİNİN CEZALAR DIŞINDAKİ KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUĞU

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir (V. U. K. , md. 10) .

Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğu, vergiler açısından Vergi Usul Kanununda, 6183 S. K. 'un kapsamına giren tüm kamu alacakları açısından ise, 6183 S. K. da birbirine benzer hükümlerle düzenlenmiştir.

Kanuni temsilcinin sorumluluk sınırı, temsilcilik sıfatının kazanıldığı tarih ile temsilcilik sıfatının kaybedildiği tarihler arasındaki dönemi kapsar (Bu konudaki Danıştay kararları için bkz., Sayın,1997:12).

Kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı kamu alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin şahsi mal varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır (V. U. K. , md. 10/2, 6183. S. K. , md. M. 35/1) .

Temsilciler veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler bu şekilde ödedikleri tutarları asıl mükellefe rücu edebilirler (V. U. K. , md. 10/3, 6183. S. K. , md. M. 35/4) .

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz (V. U. K. , md. 10/4, 6183. S. K. , md. M. 35/3) .

Yukarıda verilen hükümlerden anlaşıldığı üzere, kanuni temsilcilerin vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumluluklarının doğabilmesi için iki şartın birarada bulunması gereklidir. Birinci şart, bu alacakların kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden ortaya çıkmış olmalarına yöneliktir. İkinci şart ise, Vergi Usul Kanunu'nda, kamu alacaklarının, mükelleflerin veya sorumluların mal varlığından " tamamen veya kısmen alınamamış olması" şeklinde ifade edilmiş, 6183 Sayılı Kanunda ise mükelleflerin mal varlığından" tamamen veya kısmen alınamamış veya alınamayacağına anlaşılmış olması " şeklinde ifade edilmiştir.

Kanuni temsilcilerin vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumluluklarının doğması durumunda, alacaklı kamu idaresi, kamu borcunu tahsil edebilmek için önce mükellefe başvuracak, alacağını kısmen veya tamamen tahsil edemezse kanuni temsilcinin mal varlığına başvurabilecektir.

Kamu alacağının tamamen veya kısmen alınamamış olmasından kasıt, mükellefe tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmiş bir kamu alacağı için, mükellefe karşı cebri tahsil şekillerinin tümünün kullanılmış ve tüketilmiş olmasıdır. Oysa, kamu alacağının mükellefin mal varlığından alınmayacağına anlaşılması için cebri tahsil şekillerinin tüketilmiş olması gerekli değildir. Buna göre örneğin mükellefin aranmasına rağmen bulunamamış olması veya mükellefe ait bir malın haczedilmesinden sonra bu malın, haczi yapan memurun değerlendirmesi sonucu alacağı karşılamayacağına ortaya çıkması hallerinde, kamu alacağının, mükellefin mal varlığından alınmayacağına anlaşılmış demektir. Bu durumda kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilmesi için, haczedilen malın satışının beklenmesine gerek yoktur (Candan, 1996:35).

Eğer kanuni temsilcinin bu şekilde ödediği vergiler varsa, ödedikleri tutarı mükellefe rücu edebileceklerdir. Ancak bu mükellefle kanuni temsilci arasındaki özel hukuk ilişkisidir. Önemli olan nokta, mükelleften alınamamış olan kamu alacağının tahsilinin sağlanması amacıyla, alacaklı kamu idaresinin, kanuni temsilcinin mal varlığına gidebilecek olmasıdır.

B-KANUNİ TEMSİLCİNİN CEZALARDAN SORUMLULUĞU

Kanuni temsilcinin ceza sorumluluğu, kanuni temsilcinin tüzel kişilerin veya küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcisi olmalarına göre farklı hükümlere tabi tutulmuştur.

1-TÜZEL KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN CEZALARDAN SORUMLULUĞU

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ceza sorumluluğu, aynen cezalar dışındaki kamu alacaklarından sorumluluğunda olduğu gibidir. Daha açık anlatımla, alacaklı kamu idaresi, cezaları tahsil edebilmek için önce tüzel kişiye başvuracak, alacağını kısmen veya tamamen tahsil edemezse kanuni temsilcinin mal varlığına başvurabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilcilerin belirtilen şekilde ödediği vergiler için mükellefe rücu edebileceği belirtilirken, cezaları rücu edilebileceğine değinilmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun lafzına bakılarak yorum yapılırsa, cezaların rücu edilemeyeceği ileri sürülebilir. Oysa, 6183 Sayılı Kanuna sonradan ilave edilen ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddede kanuni temsilcilerin belirtilen şekilde ödediği tüm kamu alacaklarının vergi - ceza ayırımı yapılmaksızın rücu edilebileceği hükme bağlanmıştır. 6183 Sayılı Kanun tüm vergi alacaklarına uygulanabildiğine göre, kanunımızca, kanuni temsilcilerin bu şekilde ödedikleri tüm kamu alacakları için rücu etme hakkı olmalıdır.

Kaçakçılık suçuna neden olan fiilleri işleyenler ve buna iştirak edenler için öngörülen cezaların ise, bu fiilleri işleyenlere verileceği çok açıktır (V. U. K. , md. 333/3).

2-KÜÇÜK VE KISITLILARIN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN CEZALARDAN SORUMLULUĞU

Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyuma bırakılmış olanlar, veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır (V. U. K. , md. 332) .

Yukarıdaki hüküm küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin, vergi kanunlarına

aykırı hareketlerinden dolayı ortaya çıkacak cezalardan doğrudan doğruya sorumlu olduğunu hükme bağlamaktadır. Daha açık bir ifade ile, alacaklı kamu idaresi cezaları tahsil etmek için sadece kanuni temsilcilerin mal varlığına başvurabilecektir.

Vergi Usul Kanununda, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan cezalarda küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin olmadığı düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilerin vergilerin dışında kalan kamu alacaklarına yönelik kanunlara aykırı hareketlerinden doğan cezalarda kim muhatap tutulacaktır ?

6183 Sayılı Kanunda bu soruyu cevaplayacak bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak vergilerle ilgili olan yukarıdaki hükmün aksine bir hüküm de yoktur. Bu durumda, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan cezalarda küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin olmadığı hükmünü, tüm kamu alacakları için genişleterek yorumlanmasını hatalı olmayacağını düşünmekteyiz.

III. SONUÇ

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin, ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden ortaya çıkmış olan ve tüzel kişilerin varlığından alınamamış cezaları ödemeleri halinde bunları mükellefe rücu edip edemeyeceklerindeki belirsizlik Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Kanun'un ifadelerindeki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun lafzına bakılarak yorum yapılması, 6183 Sayılı Kanun'un kapsamına aykırılık oluşturacaktır. Zira 6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde, bu Kanun'un, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları hakkında uygulanacağı ifade edilmektedir.

Aksine bir yorum şahsi malı olmayan kişilerin kanuni temsilci seçilmelerine yol açar ki bunun da kamu alacaklarını korumak açısından olumsuz sonuçlar yaratacağı açıktır.

Önemli olan nokta, kamu alacağının tahsilidir. Kanuni temsilcinin ödemiş olduğu cezaları mükellefe rücu edip etmemesi özel hukuku daha yakından ilgilendirir. Konuya bu açıdan bakıldığında, kanuni temsilcinin cezaları rücu etme hakkının engellenmesinde bir neden bulunmamaktadır. Bu konudaki karmaşanın Vergi Usul Kanunu'nun 6183 Sayılı Kanuna uygun hale getirecek bir kanun değişikliği ile giderilmesinde yarar görülmektedir.

Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin, vergilerin dışında kalan kamu alacaklarına yönelik kanunlara aykırı hareketlerinden doğan cezalarda kimin muhatap tutulacağı konusundaki belirsizlik ise, 6183 Sayılı Kanun'un eksikliğinden doğmaktadır.

Ancak, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan cezalarda küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin olmadığı hükmü, tüm kamu alacakları için genişletilerek yorumlanmadığı takdirde, kanuni temsilcilerin örnek olarak şerefiyelere yönelik mevzuata aykırı hareketlerinden doğan cezalarda küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin var olduğu sonucunu ileri sürmeye neden olur ki bu da hukuk mantığı ve felsefesi ile bağdaşmaz.

KAYNAKLAR

- Candan, T., "Kanuni Temsilcilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu II", *Yaklaşım*, S. 40, 34-40, Nisan, 1996.
- Ortaç, F. R., "Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu", *G.Ü., İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 5, S. 1 - 2, 215-223, 1989.
- Sayın, M., "Tüzel Kişilerde Vergisel ve Cezai Sorumluluk", *Vergi Sorunları*, S. 100, 7-15, Ocak, 1997.