

AMME ALACAKLARI VE DİĞER ALACAKLARDA YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI UYGULAMASI

Mustafa DÜNDAR
Gelirler Başkontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 351

Sirküler Rapor Serisi

Seri No: 2008 - 10

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Yorum Basın Yayın San. Ltd.Şti.

İvedik Organize San.Bölgesi Matbaacılar Sit.35.Cd. No:36-38
Yenimahalle/ANKARA
Tel: (0.312) 395 21 12

Baskı Tarihi

13 Ekim 2008

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2008-10 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Başkontrolörü Mustafa Dündar tarafından hazırlanan "**Amme Alacakları ve Diğer Alacaklarda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ	1
II. YASAĞIN YER ALDIĞI DÜZENLEMELER	2
III. AMME ALACAKLARINDA YASAĞIN UYGULANMASI	3
A- Kapsama Giren Amme Alacakları	5
1- Vergi Usul Kanununun Kapsamı	5
2- Gümrük Kanununun Kapsamı	9
B- Kapsama Giren Borç Tutarı	10
C- Yasak Uygulanabilmesi İçin Ödeme Emrinin Tebliğ Edilmesi Gerekmemektedir	11
1- Kesinleşmemiş Amme Alacaklar	11
2- Kesinleşmiş Amme Alacakları	12
a) Gerçek Kişiler	13
b) Şahıs Şirketleri ve Adi Ortaklıklar	14
c) Kanuni Temsilciler	15
D- Yurt Dışı Çıkış Yasağının Uygulanmasında Borçlunun Uyuşmasına Bakılmayacaktır	19
E- Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması	20
1- Yasal Kaldırılma Sebepleri	20
a) Borcun Tamamen Ödenmesi	21
b) Borç Tutarının 100.000 YTL'nin Altına Düşmesi	21
c) Amme Alacağına Karşılık Teminat Alınması	21
d) Alacağın Tecil Edilmesi	23

e) Borçlunun Aciz Halinin Tespit Edilmesi	25
f) Yargı Mercilerince Amme Alacağıın Takibinin Durdurulmasına Karar Verilmesi	26
g) Takibin Kanunen Durdurulması Gereken Diğer Hallerin Bulunması . . .	29
h) İflas Hali	30
g) Tasfiye Hali	32
2- İdari Kaldırılma Sebepleri	36
F- Yurt Dışı Çıkış Yasağına Karşı Başvuru Yolları	38
IV. SOSYAL GÜVENLİK ALACAKLARINDA YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI UYGULANMAYACAKTIR	43
V. BANKALAR KANUNU UYARINCA YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI KONULAMAYACAKTIR.	44
VI. YURT DIŞI YASAK UYGULANMASININ ANAYASAL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	46

I. GİRİŞ

Modern hukuk sistemlerinde kişilerin temel özgürlükleri anayasa ile güvence altına alınmaktadır. Kişilerin seyahat etme özgürlüğü de temel hak ve özgürlüklerden biridir. Ancak, bu özgürlük bir tedbir mahiyetinde olmak kaydıyla Yasalarla sınırlandırılabilir. Bir başka deyişle, sanık durumunda olanların kaçma ihtimali nedeniyle mahkeme kararı ile yurt dışına çıkışları engellenebildiği gibi, kamuya borçlu olan yükümlülerin de aynı gerekçe ile yurt dışına çıkışına izin verilemeyebilmektedir.

Nitekim, Anayasa'nın 13. maddesinde, temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir.

Yurt dışına çıkış yasağı aslında bir yasak olmaktan öte bir yaptırım (tedbir) olarak uygulanmaktadır. Her ne kadar bir güvenlik tedbiri olarak da ifade edilse, yurt dışı çıkış tahdidi açıkça kişinin seyahat özgürlüğünü sınırlandıran bir ceza olduğu da iddia edilebilir. Bu durumda, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi uyarınca, yurt dışı çıkış tahdidinin de bir Yasaya dayanması zorunludur. Dolayısıyla idare veya mahkemeler tarafından Yasaya dayanılmaksızın bu yasağın uygulanması mümkün değildir.

Bu sirkülerimizde Yurt Dışı Çıkış Tahdidinin genel olarak uygulama alanı belirlendikten sonra, 6183 sayılı yasa ile 5510 ve 5411 Yasalar kapsamındaki kamu alacakları yönünden yurt dışı çıkış tahdidinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

II. YASAĞIN YER ALDIĞI DÜZENLEMELER

Ülkemizde bir güvenlik tedbiri ya da yaptırım olarak çeşitli yasalar da yurt dışı çıkış yasağı uygulanmaktadır. Bu çerçevede ülkemizde uygulanmakta olan ancak, Anayasa Mahkemesinin 18.10.2007 tarih ve Esas, 2007/4 ve Karar 2007/81 No’lu kararı¹ ile anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilen yasal düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- 15.7.1950 günlü, 5682 sayılı Pasaport Kanunu’nun, 28.5.1988 günlü, 3463 sayılı Yasa ile değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasındaki “vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ...” uygulanan yurt dışı çıkış yasağı,,
- 18.6.1999 günlü, 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 15. maddesinin 12.5.2001 günlü, 4672 sayılı Yasa ile değiştirilen (3) numaralı fıkrasının “5682 sayılı Pasaport Kanunu’nun 22 nci maddesi hükümleri, Fonun talebi üzerine Fona borçlu olanlar ile tüzelkişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanır” hükmü uyarınca TMSF²,ye borçlu olanlara uygulanan yurt dışı çıkış yasağı,
- 18.6.1999 günlü, 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun, 12.12.2003 günlü, 5020 sayılı Yasa’nın 27. maddesiyle eklenen ek 5. maddesinde yer alan “tedbir” sözcüğünün, söz konusu madde kapsamındaki bankalar tarafından uygulanan yurt dışına çıkış yasağı,

¹ 8 Aralık 2007 Tarih ve 26724 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

² TMSF: Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu

- 19.10.2005 günlü, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun geçici 13. maddesinin "... tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile borçlu veya borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama ..." bölümü uyarınca uygulanan yurt dışı çıkış yasağı,

III. AMME ALACAKLARINDA YASAĞIN UYGULANMASI

5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun, 28.5.1988 günlü, 3463 sayılı Yasa ile değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasındaki "*vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ...*" uygulanan yurt dışı çıkış yasağı, Anayasa Mahkemesinin 18.10.2007 tarih ve Esas, 2007/4 ve Karar 2007/81 No'lu kararı ile iptal edilmesi üzerine, amme borçluları için, 5766 sayılı Yasa ile 6183 sayılı yasa da değişiklik yapılarak yeniden düzenlenmiştir.

06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle, 6183 sayılı Yasaya aşağıdaki 36/A maddesi eklenmiştir. Söz konusu madde hükmü, 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Madde 0036/A: Yurt dışı çıkış tahdidi

(06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenmiştir. Yürürlük: 06.06.2008) Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme

borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkraya göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yukarıdaki madde hükmünün uygulama usul ve esasları da Maliye Bakanlığınca çıkarılan, 29.06.2008 tarih ve 26921 sayılı Resmi Ga-

zete’de yayımlanan Seri A ve 2 Sıra No’lu Tahsilat Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

A- Kapsama Giren Amme Alacakları

Yeni düzenlemede yurt dışı çıkış tahdidi uygulanacak amme alacakları sınırlandırılmıştır. Buna göre, sadece aşağıda yer alan amme alacakları için bu alacakların amme borçluları hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.

- Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalar,
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren ve amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalar.

1- VERGİ USUL KANUNUNUN KAPSAMI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu Gümrük ve Tekel Vergileri dışında kalan;

- Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile
- İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar

hakkında uygulanmaktadır. Yurt dışı çıkış yasağı ise sadece devlete ait olan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları hakkında uygulanacaktır. Ancak, gerek Vergi Usul Kanununda gerekse de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda **“devlete ait vergi, resim ve harçlar”** tanımlanmamıştır. Bu Kanun-

da sadece kamu geliri tanımlanmış olup söz konusu tanım da aşağıdaki gibidir:

Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri.,

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve devlete ait vergi, resim ve harçlar nelerdir, sorunuyla karşılaşılmaktadır. Çünkü, bazı mali yükümlülükler “**fon**” adı altında düzenlenebilmekte, buna ilişkin yasalarda da Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı konusunda özel hükümler de yer almaktadır. Örneğin, yürürlükten kaldırılan 3238 sayılı Yasanın 15 nci maddesinde” Mükellefler ile vergi sorumluları tarafından bu Kanuna göre hesaplanarak ödenmesi gereken Fona ait meblağ hakkında Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır” hükmü ile fon payları da vergi usul kanunu kapsamına alınmıştı. Bu durumda ilgili yasada atıf yapılmak suretiyle VERGİ USUL KANUNU kapsamına alınan ve devlete ait olan mali yükümlükler için de yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir. Ancak, vergi, resim ve harç niteliğinde olmayan mali yükümlülükler için yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilmesi için mutlaka ve mutlaka bu mali yükümlülüklerin VERGİ USUL KANUNU kapsamına alınması zorunludur. Ayrıca, bu yükümlülüklerin de merkezi bütçe gelirleri arasında da sayılması gerekmektedir.

Öte yandan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 37 nci maddesi uyarınca, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanaklarının bütçelerinde gösterilmesi zorunludur. Bu durumda, Merkezi Bütçe Kanununda yer alan devlet gelirlerinden, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlar, devlete ait vergi, resim ve harç olarak kabul edilecektir. Bu gelirler, Merkezi Bütçe Kanununun “C” cetvelinde yer almaktadır.

Bilindiği üzere yasa, soyut normu koyar. Somut olayın soyut norma uygulanmasına ise yorum denilmektedir. Bu noktada 6183 sayılı Yasanın 36/A maddesinde yer alan “*devlete ait alacak*” kavramının da yasada tanımlanması gerekirdi. Ancak, bu tanım yapılmadığından, bu konuda ortaya çıkacak tereddütler uyumsuzluk yaratılması halinde, yargı kararlarıyla giderilebilecektir.

4684 sayılı Yasanın GEÇİCİ 3/a maddesi ile Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintileri, bu konuda yeni bir düzenleme yapılmaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunmakta ve doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilmektedir. 5281 sayılı Yasanın 43 üncü maddesinin (12) numaralı bendi ile bu Yasada yapılan değişikliklerle de **bu kesintiler vergi kanunlarındaki tahakkuk ve tahsilat hükümlerine göre takip** edilmektedir.

Gelir İdaresi, 5281 sayılı yasada yer alan “*bu kesintiler vergi kanunlarındaki tahakkuk ve tahsilat hükümlerine göre takip edilecektir*” şeklindeki hükmü, bu alacaklar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hak-

kında Kanun hükümlerinin uygulanabileceği şeklinde yorumlamış ve uygulamayı da bu kapsamda yürütmeye devam ettirmektedir.³

Yasa hükmü lafzi olarak incelendiğinde, yasa maddesinde yasada açıkça VERGİ USUL KANUNU ve AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN hükümlerine atıf yapılmamıştır. Ayrıca, yasada “**tahsilat ve tahakkuk**” ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla düzenleme “tahakkuk ve tahsil” açısından olup, Vergi Usul Kanunu kapsamına alındığına dair bir netlik taşımamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3 ncü maddesinde “**Vergi Kanunu**” tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu dışında kalan diğer vergi kanunlarının bu Kanun kapsamına girmesi için Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olması gerekmektedir. Her ne kadar yargı kararlarında kaynak kullanımını destekleme fonu bir mali yükümlülük olarak kabul edilse dahi⁴, yurt dışı çıkış yasağının uygulanmasında Vergi Usul Kanunu kapsamına giren mali yükümlülük olarak değerlendirilmesi hukuken mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla, kaynak kullanımını destekleme fonu açıkça vergi usul kanunu kapsamına alınmadığından, bu fon kesintisinden alacaklar için yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacaktır.

Öte yandan, sadece devlete ait vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler için yurt dışı çıkış yasağı uygulanabileceğinden, her ne kadar

3 2002/4 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesinde uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

4 D.7.D.,27.03.2006 tarih ve E.2005/1632 ve K.2006/927 sayılı kararı.

Vergi Usul Kanunu kapsamına girse de yasadaki açık hüküm nedeniyle **belediye ve il özel idarelerinin alacakları için** yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacaktır.

2- GÜMRÜK KANUNUNUN KAPSAMI

4458 sayılı Gümrük Kanununda madde başlıkları yer almamaktadır. Ancak Yasanın “BİRİNCİ KISIM Genel Hükümler BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Temel Tanımlar” bölümünde, Kanununun amacı, kapsamı ve kanunda geçen tanımlar “4” maddede düzenlenmiştir. Bu Yasada, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kuralları belirlenmiştir. 4458 sayılı Yasanın 3 ncü maddesinde yer alan tanımlara göre Gümrük Kanunu kapsamında Gümrük Vergisi, İthalat Vergisi, İhracat Vergisi adı altında aşağıdaki vergiler alınmaktadır.

“Gümrük vergileri” deyimi, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;

“İthalat vergileri” deyimi,

- Eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve **eş etkili vergileri,**
- Tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini;

“İhracat vergileri” deyimi,

- Eşyanın ihracatında öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili mali yükleri,

- Tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ihracat vergilerini;

Kapsamaktadır.

Anayasanın 167 nci maddesi uyarınca, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere, dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya, kanunla, Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmektedir. Bu kapsamda, Bakanlar Kurulu Kararı ile dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler konulabilmektedir. Bu mali yükümlülükler de Gümrük Kanunu hükümlerine göre tarh ve tahsil edildiğinden, bu nitelikteki alacaklar da Gümrük Kanunu kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bu alacaklar hakkında da yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.

B- Kapsama Giren Borç Tutarı

Yurt dışı çıkış tahdidi, **Yüzbin Yeni Türk Lirası** ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanacaktır. Ancak, Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulunca bugün itibariyle bu yetki kullanılmadığından kapsama giren alacak tutarının 100.000 YTL'yi aşması gerekmektedir.

Alacak tutarı için teminat alınmış ise, teminatı aşan borç tutarının 100.000 YTL'yi aşması halinde yurt dışı çıkış tahdidi uygulanabilecektir.

Alacak tutarı, borçlu için bağılı bulunduğu vergi dairesi veya tahsil dairesi itibariyle ayrı ayrı aranacaktır. Bir başka deyişle her bir tahsil dairesi kendisi açısından borç tutarının 100.000 YTL' yi geçip geçmediğine bakacaktır. Örneğin, mükellef (A)'nın (V) vergi dairesi müdürlüğü'ne 80.000 YTL, kurumlar vergisi borcu, (Y) vergi dairesi müdürlüğü'ne 50.000 YTL, gelir vergisi (stopaj), borcu bulunmakta ise , her bir vergi dairesi açısından borç tutarı 100.000 YTL'yi geçmediğinden, bu mükellef hakkında her iki vergi dairesince de yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacaktır.

C- YASAK UYGULANABİLMESİ İÇİN ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞ EDİLMESİ GEREKMEKTEDİR:

1- KESİNLEŞMEMİŞ AMME ALACAKLAR

6183 sayılı Yasa kapsamına giren amme alacaklarında, yasada yer alan şartların varlığı halinde tahsil dairesi amme alacağının tahsilini güvence altına almak için kesinleşmemiş alacaklar hakkında aşağıdaki işlemleri yapabilmektedir:

- Teminat istemi,
- İhtiyati haciz,
- İhtiyati tahakkuk,
- Tasarrufun iptali talebi.

6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca hakkında ihtiyati haciz kararı alınmış olan amme borçluları hakkında da yurtdışı çıkış yasağı uygulanacaktır. Kanuni temsilci, ortak gibi amme borçlusuyla birlikte

amme alacağıının ödenmesinden sorumlu olan şahıslar hakkında da ihtiyati haciz kararı alınmış ise bu kişiler hakkında ödeme emri tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.

İhtiyati haciz kararına dayanılarak uygulanacak yurt dışı yasalarında ödeme emrinin tebliğ edilmesine gerek bulunmamaktadır. Bilindiği üzere ihtiyati haciz kararı üzerine borçlunun borcuna yetecek miktardaki mal varlığına haciz konulur. Borçlunun haczi kabul olan ve haczedilen mallar ve hakların değeri borcu karşılamakta ise, bu durumda haczedilen mallar teminat olarak kabul edilip, borçlu hakkında yurt dışı çıkış yasağı konulmaması, konulmuş ise kaldırılması gerekmektedir. Ancak, bu konuda gerek yasada gerekse Tebliğde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

2- Kesinleşmiş Amme Alacakları

Kesinleşmiş amme alacaklarının vadesinde ödenmemesi halinde, 6183 sayılı Yasanın 55 nci maddesine göre tahsil dairesinin, ödeme emrini borçluya tebliğ etmesi gerekmektedir.

Yurt dışı çıkış yasağının uygulanabilmesi için kesinleşmiş ve vadesi geçmiş amme alacakları için yurt dışı çıkış yasağının konulabilmesi için;

- Yasaya uygun olarak ödeme emrinin borçluya tebliğ edilmesi,
- Ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödeme emrine konu alacağın ödenmemesi,

gerekmektedir. **Ödeme emri tebliğ edilmeden, yurt dışı çıkış tahdidinin uygulanabilmesi sadece, ihtiyati haciz kararı alınan alacaklar için geçerli olup, bunun dışında kalan alacaklar için mutlaka ödeme emrinin tebliğ edilmesi zorunludur.** Bir başka deyişle tahsil dairesi, ihtiyati tahakkuk dışında, ödeme emrini tebliğ etmeden yurt dışı çıkış yasağı uygulamayacaktır.

Ayrıca, yurt dışı çıkış tahdidinin uygulanabilmesi için, ödeme emri tebliğ edilen alacakların ferileri ile birlikte toplamının 100.000 YTL'yi aşması gerekmektedir. Örneğin, amme borçlusu (A)'nın vergi dairesine olan ve yurt dışı çıkış tahdidi kapsamına giren vergi borçları 150.000 YTL olmasına rağmen tebliğ edilen ödeme emirlerinden kaynaklanan toplam borç miktarı(asıl ve feriler dahil) 80.000 YTL ise, mükellef (A) hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacaktır.

Öte yandan, ödeme emrinin tebliği şartının da borçlunun kişilik durumuna göre farklılık arz etmekte olduğundan bu hususlar aşağıda açıklanmıştır:

a) Gerçek Kişiler

Amme borçlusunun gerçek kişi olması halinde, gerçek kişiye ödeme emri tebliğ edildikten sonra, 7 gün içinde borcun ödenmemesi halinde yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir. Ancak, gerçek kişinin küçük ve kısıtlı olması halinde, Vergi Usul Kanununun 10 ncu maddesi uyarınca bunlara düşen ödevler bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğinden, bu durumda olan gerçek kişiler hakkında yurt dışı çıkış yasağının uygulanmaması gerekmektedir.

b) Şahıs Şirketleri ve Adi Ortaklıklar

Ülkemizde şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar gelir ve kurumlar vergisinin mükellefi olmamasına rağmen, vergi sorumlusu olabilmekte, damga vergisi, katma değer vergisi, harç, özel tüketim vergisi gibi vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler açısından ise vergi mükellefi/vergi sorumlusu kabul edilmektedirler. Bu oluşumların vergi mükellefi olarak kabul edildiği durumlarda ise, ortaklar (adi komandit şirketlerin komanditer ortakları hariç) müteselsilen vergi borçlarından sorumlu olmaktadırlar. **Dolayısıyla müteselsilen sorumlu olan ortakların her birine ayrı ayrı ödeme emri tebliğ edilmek zorunda mıdır? Bir başka deyişle ortaklığa ödeme emri tebliğ edilip, yedi gün içinde ödenmeyen borçlar için ortakların tamamına yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecek midir?**

Maliye Bakanlığınca çıkarılan Seri A ve 2 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri açısından yapılması gereken işlemler açıklanmamıştır. Ancak, Tebliğde, *“yasada Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır.”* hükmüne yer verildiği belirtilerek, *bu hükme göre, tüzel kişilerin borçları nedeniyle bu kişilikleri temsile yetkili bulunan kişilere kanuni temsilci sıfatlarıyla takibe başlanılmak üzere ödeme emri tebliğ edilmeden önce yurt dışı çıkış tahdidi tatbik edilemeyeceği, ancak, , amme borçlusundan arandığı alacağın ödenmesinden sorumlu olan diğer amme borçluları hakkında da yurt dışı çıkış tahdidi, ödeme emri tebliği esasına bağlı olarak tatbik edilebilecek...”* şeklinde açıklama yapılmıştır.

Dolayısıyla tebliğde yer alan “*Öte yandan, amme borçlusundan aranan alacağın ödenmesinden sorumlu olan diğer amme borçluları hakkında da yurt dışı çıkış tahdidi ödeme emri tebliği esasına bağlı olarak tatbik edilebilecektir.*” ifadesinden anlaşıldığı kadarıyla, bu şekildeki oluşumlarda da ortaklar hakkında yurt dışı yasağı uygulanabilmesi için, ortakların her birine (*adi komandit şirketlerde komanditer ortaklar hariç*) ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekmektedir.

c) Kanuni Temsilciler

Tüzel kişiler, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu sıfatıyla amme borçlusu olduklarından, borç önce tüzel kişilikten istenmektedir. Tüzel kişiliğin borcunu ödememesi ya da ödemeyeceğinin anlaşılması halinde, tüzel kişiliğin borçlarında, bu kişiliğin kanuni temsilcileri sorumlu olmaktadır.

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde kanuni temsilcilerin sorumlulukları düzenlenmiştir. Madde başlığında yer alan “kanuni temsilciler” ifadesi; tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessillerini kapsamaktadır.

Anonim Şirketlerde; Türk Ticaret Kanununu 319 uncu maddesi hükmü uyarınca, yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin; esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla Murahhas üyelere veya şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere devredilmesine izin verilmiştir. Bu durumda, 6183

sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi uygulamasında kanuni temsilci, şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile idare meclisi ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişiler olacağından, amme borçlarından doğan sorumlulukta bu kişilere ait olacaktır. Dolayısıyla, anonim şirketlerde, kanuni temsilci sıfatıyla yönetim kurulu üyeleri amme alacaklarından sorumlu olmakla birlikte, bu üyelere herhangi biri veya bir kaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine şirketi temsil yetkisinin devredilmiş olması halinde, amme borçlarından bu kişiler sorumlu olacaktır. Bu durumda tüm Yönetim kurulu üyeleri yerine sorumlulukları belirlenen yönetim kurulu üyelerinden amme borçlarından sorumlu olanlar belirlenerek, şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ilgili temsilciye/temsilcilere ödeme emri tebliğ edilerek, yurt dışı çıkış yasağı da ilgili kişi/kişiler hakkında uygulanabilecektir. Böyle bir belirleme yapılamadığı takdirde, Türk Ticaret Kanununun 319 ve müteakip maddelerine göre temsil yetkisi murahhas azalara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakılmamış ise yönetim kurulu üyeleri kanuni temsilci sıfatını taşımadığından, Yönetim Kurulu üyelerinin tamamı amme borçlarından sorumlu olacaktır. Dolayısıyla her bir Yönetim Kurulu üyesine ödeme emri tebliğ edildikten sonra, ödeme emri tebliğ edilen kanuni temsilciye yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.

Limited Şirketlerde ise hem ortakların hem de kanuni temsilcilerin sorumluluğu bulunmaktadır. 6183 sayılı Yasanın 35 nci maddesi uyarınca Limited Şirketlerde ortaklar da hisseleri oranında amme alacaklarından sorumludurlar. Ancak, ortak nezdinde takibe geçilebilmesi için, 6183 sayılı yasanın 54 ve müteakip maddelerine göre

Ŗirket hakkında yapılan takip muameleleri sonucunda amme alacağının Ŗirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaŖılması gerekmektedir

Ŗartların gerekleŖmesi halinde, ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanununun 55 inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle baŖlanılacaktır. deme emri tebliğ edilen ortağın borcu (7) gün içinde ödememesi halinde, ortak hakkında da yurt dıŖı ıkıŖ yasağı uygulanabilecektir.

Diğer taraftan, 6762 sayılı Kanununun 540 inci maddesinde, aksi kararlaŖtırılmıŖ olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla Ŗirket iŖlerini idareye ve Ŗirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlandığından, Ŗirket müdürü belirlenmemiŖse ortakların tamamı kanuni temsilci sıfatıyla takip edilecektir. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35 inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip, 6183 sayılı Kanununun mükerrer 35 inci maddesine göre, amme alacağının tamamından mŖterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.

Öte yandan Limited Ŗirketlerde, ortaklar dıŖında ayrıca müdür atanmıŖ ise, müdür Ŗirketin tüm borçlarından dolayı kanuni temsilci sıfatıyla amme borçlarından sorumlu olacağından, kanuni temsilci sıfatıyla hakkında takip yapılacaktır.

Örneğin, (H) limited Ŗirketinin % 40 paylı ortağı (X), % 60 paylı ortağı da (Y)'dir. Ayrıca Ŗirket müdürü olarak (Z) tayin edilmiŖtir. Ŗirketin 200.000 YTL vergi borcu bulunmaktadır. Bu durumda vergi

dairesi ortak (X)'e 80.000 YTL, ortak (Y)'ye 120.000 YTL, şirket müdürü (Z)'ye 200.000 YTL borç üzerinden takip başlatacaktır. Dolayısıyla ortak (X)'in borcu 100.000 YTL'nin altında kaldığından ortak (X) hakkında yurt dışına çıkış yasağı uygulanamayacaktır. Ancak, ortak (Y) ve şirket müdürü (Z) hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.

Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun “Amme alacaklarının korunması” başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri, yeterli şartların varlığı halinde bu amme borçlusu sayılan ortak ve kanuni temsilci hakkında da uygulanacağından, tüzel kişilik nezdinde uygulanan ihtiyati haciz kararı nedeniyle amme alacağı tahsil edilemez veya tahsil edilemeyeceği anlaşıldığında, kanuni temsilciler ve limited şirket ortakları hakkında da amme borçlusu olduklarından bahisle ihtiyati haciz kararı alınarak yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.

Diğer kanuni Temsilciler, hakkında da yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir. 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 nci maddesinde yer alan “kanuni temsilciler” ifadesi; tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerini kapsamaktadır. Bu nedenle, kanuni temsilci sayılan her kişi hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir. Örneğin, vergi mükellefi küçük (A)'nın 150.000 YTL gelir vergisi borcu için, küçüğün veli, vasi ya da kayyumu hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 ncu maddesi uyarınca, küçük ve kısıtlının vergi mükellefi olması halinde bunlara düşen ödevler bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. **Küçük ve kısıtlının ceza sorumluluğu olmadığından, kesilmesi ge-**

reken parasal ve hürriyeti bağlayıcı cezalar kanuni temsilci adına kesilir veya hükmolunur. Yurt dışı çıkış yasağı esasında bir yaptırım olduğundan, küçük ve kısıtlı hakkında yurt dışı çıkış yasağının uygulanmaması gerekmektedir.

D- YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞININ UYGULANMASINDA BORÇLUNUN UYRUĞUNA BAKILMAYACAKTIR:

Yurt dışı çıkış yasağının uygulanmasında, 6183 sayılı Yasaya göre amme borçlusunu olunması yeterlidir. Borçlunun TC vatandaşı olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Yurt dışı çıkış yasağı amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu 6183 sayılı Yasaya göre amme borçlusunu sayılan kişiler hakkında uygulanacaktır. Dolayısıyla amme borçlusunun veya amme borçlusunu sayılan kişinin uyruğunun herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Örneğın, yurt dışında yerleşik iki gerçek kişi Türkiye’de bir kolektif şirket kurmuşlardır. Şirketin 150.000 YTL vadesi geçmiş borcu bulunmaktadır. Vergi dairesince 150.000 YTL borç için hem şirkete hem de ortaklara ödeme emri tebliğ edilmiştir. Ancak borç ödenmemiştir. Bu durumda vergi dairesince yurt dışında yerleşik iki ortak için de yurt dışına çıkış yasağı konulması için Emniyet Müdürlüğü’ne yazı yazılmıştır. Bu durumda ortaklar, Türkiye’ye geldiklerinde Gümrükten giriş yaptıktan sonra yurt dışına çıkamayacaklardır. Ortakların yurt dışına çıkabilmeleri için, yasağın kaldırılması gerekmektedir.

E- YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞININ KALDIRILMASI

Yurt Dışı Çıkış Yasağı, yasağın konulmasına neden olan durumun ortadan kalkmasıyla yasal olarak, idarenin takdir hakkını kullanması ile idarece kaldırılabilir.

1- Yasal Kaldırılma Sebepleri

AŞağıdaki hallerde yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması yasal açıdan zorunludur:

- Borcun tamamen denmesi,
- Borcun 100.000 YTL'nin altına inmesi,
- Amme alacağına karşılık teminat alınması,
- Alacağın tecil edilmesi,
- Borunun aciz halinin tespit edilmesi,
- Yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi,
- Takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerin bulunması,

Durumlarında, yurt dışı çıkış yasağı alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılacaktır. Diğer taraftan yukarıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde de yurt dışı çıkış yasağı konulamayacaktır. Dolayısıyla, yukarıdaki durumlarda idarenin herhangi bir inisiyatifi bulunmamakta olup, bu olaylardan en aza biri-

nin gerçekleşmesi halinde derhal yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması gerekmektedir. Aksi taktirde, yurt dışına çıkamayan borçlunun tam yargı davası açarak, tazminat talebinde de bulunabilmesi olanağı da bulunmaktadır.

a) Borcun Tamamen odenmesi

Yurt dışı çıkış yasağının uygulanmasına neden olan amme borcunun, 6183 sayılı Yasa hukmlerine uygun olarak nakden ya da mahsuben odenmesi halinde, yurt dışı çıkış yasağı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılacaktır.

b) Borç Tutarının 100.000 YTL'nin Altına Düşmesi

Yurt dışı çıkış yasağının uygulanması için, yasak konulmasını gerektiren borç tutarının 100.000 YTL'yi aşması gerekmektedir. Dolayısıyla borç tutarının 100.000 YTL'nin altında olması halinde, yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacağından, borç tutarının 100.000 YTL'nin altına inmesi halinde yurt dışı çıkış yasağı, tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılacaktır.

c) Amme Alacağına Karşılık Teminat Alınması

Borçlunun borcunun tamamını karşılayacak miktarda veya borç tutarının 100.000 YTL'nin altına inmesini sağlayacak tutarda teminat göstermesi halinde yurt dışı çıkış yasağı tahsil dairesinin talebi üzerine, ilgili makamlarca kaldırılacaktır. Örneğin, 175.000 YTL vergi borcu bulunan (K)'nın, bu borcuna karşılık değer 100.000 YTL olan gayrimenkul teminat olarak göstermesi ve tahsil dairesince kabul edilmesi halinde, teminatsız borç tutarı 75.000 YTL olacağından yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması gerekmektedir.

Amme borçluları teminat olarak da 6183 sayılı Yasanın 10 ncu maddesinde sayılan değerleri teminat olarak gösterebileceklerdir.

- Para,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedelle faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
- Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat “Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.”,
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Borçlunun şahsi kefalet talebi kabul edilmekle birlikte borç ödenmez ise, şahsi kefil amme borçlusu sayılmaktadır. Bu durumda şahsi kefilin kefil olduğu borç için de kefile ödeme emri tebliğ edilecektir. Ödeme emrinin tebliğine rağmen (7) gün içinde borç ödenmez ise şahsi kefil hakkında da yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.

d) Alacağın Tecil Edilmesi

6183 sayılı Yasanın 48 nci maddesi uyarınca, amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı (1) geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olabilmektedir. Ancak, vergi kanunları açısından tecil edilebilecek alacaklar Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na çıkarılan 2007/3 ve 2008/1 sayılı Tahsilat İç Genelgelerinde belirlenmiştir. Bu Genelgelere göre aşağıdaki alacaklar için tecil uygulanmamaktadır:

- Katma Değer Vergisi,
- Geçici Vergi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Özel İletişim Vergisi,
- Harçlar (İkmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç)
- Fonlar,
- Ecrimisil,
- Eğitime Katkı Payı ve Eğitime Katkı Payına ait gecikme zammı ile

- Ekonomik kayıpları gidermek ve istikrarı sağlamak amacıyla muhtelif Kanunlarla ihdas edilen ek vergilerden olan alacaklar.

Yukarıdaki alacaklar dışında kalan alacaklar için tecil olanağı bulunmamaktadır.

Dolayısıyla tecil kapsamına giren alacakların tecil edilmesi halinde yurt dışı çıkış yasağı uygulanmayacağı gibi, uygulanan yurt dışı çıkış yasağı kaldırılacaktır.

5766 sayılı Yasa ile 6183 sayılı Yasanın 48 nci maddesinde yapılan değişiklikle 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere amme borçlusunun alacaklı **tahsil daireleri itibarıyla** tecil edilen borçlarının toplamı Ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmamaktadır. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde ise gösterilmesi zorunlu teminat tutarı **Ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısı olarak belirlenmiştir**. Ayrıca, Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla, tecil kapsamına giren alacaklarda borcun 50.000 YTL'yi aşan kısmın yarısı için teminat gösterilecektir. Örneğin, 150.000 YTL kurumlar vergisi borcunun tecil edilmesi sırasında gösterilecek teminat tutarı 50.000 YTL'dir. Bu borç için teminat gösterilip, tahsil dairesince de tecil talebi kabul edilerek tecil edilmesi halinde, bu borçtan dolayı yurt dışı çıkış yasağı konulamadığı gibi, konulan yurt dışı çıkış yasağı derhal kaldırılacaktır.

Dolayısıyla, tecil kapsamına giren ve girmeyen borçların bir arada bulunmakla birlikte, kapsama giren borçların bir kısmı tecil edilir

ise, bu taktirde yurt dışı çıkış yasağı, tecil edilmeyen ve yurt dışı çıkış yasağı kapsamına giren borç tutarının 100.000 YTL veya bu tutarı geçmesi halinde uygulanabilecektir.

e) Borçlunun Aciz Halinin Tespit Edilmesi

6183 sayılı Yasanın 75 nci maddesi uyarınca, yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılacaktır. Tahsil dairesince de yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunacaktır. Ayrıca aynı 6183 sayılı Yasanın 76 ncı maddesi uyarınca da Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48'inci madde hükmü tatbik olunabilecektir. Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip edecektir. Aciz hali tahsil zamanaşımını durduran veya kesen bir sebep olmadığından, aciz halinin zamanaşımı süresi içinde devam etmesi halinde, zamanaşımı süresi dolacağından borç da ortadan kalkacaktır.

Aciz hali tespit edilmiş borçlunun borçları talebi üzerine faiz ve teminat aranmaksızın ertelenebilmektedir. Mükellefin mal edindiğinin tespiti halinde aciz hali ortadan kalkacağından takibat işlemlerine devam edilecektir. Bu durumda, tahsil dairesince yasadaki şartların gerçekleşmesi halinde yeniden yurt dışı yasağı konabilecektir.

Diğer taraftan, borçlunun alacaklıları tarafından genel icrada yapılan takipler sonucunda icra dairelerince düzenlenmiş aciz vesikaları, 6183 sayılı Kanunun 75 inci maddesine göre borçlunun aciz halini göstermediğinden, bu vesikaların alınması üzerine borçlunun aciz hali tespit edilmemekte ve bu alacaklara gecikme zammı uygulaması da durdurulmamaktadır. Ancak, bu durumda bulunan borçlular

için 6183 sayılı Yasanın 75 inci maddenin 1 inci fıkrasına göre yapılacak araştırma sonucunda aciz hali bulunup bulunmadığının tahsil dairesince tespit edilmesi gerekmektedir.

f) Yargı Mercilerince Amme Alacağıın Takibinin Durdurulmasına Karar Verilmesi

Anayasanın 125 nci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu güvence altına alınmış olup, aynı maddede idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği hüküm altına alınmıştır. 6183 sayılı Yasa kapsamında yapılan işlemler idari bir işlem olduğundan bu Yasa kapsamında yapılan işlemler üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununa göre idare veya vergi mahkemelerinde dava açılabilir. Ancak, 6183 sayılı Yasa kapsamında açılan davalar, idari işlemin yürütmesini durdurmadığından, ilgilerin açacakları davada 2577 sayılı Yasanın 27 nci maddesine göre YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİNDE bulunması gerekmektedir.⁵

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27 nci maddesinde “yürütmenin durdurulması” başlığı altında yapılan yasal düzenleme aynen aşağıdaki gibidir:

⁵ 6183 sayılı Yasanın 58. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, ödeme emrine karşı dava açan borçlu, teminat gösterdiği takdirde, takip işlemleri, dava konusu borç miktarı için vergi mahkemesince bu konuda bir karar verilinceye kadar durdurulmaktadır.

1. Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz.

2. Danıştay veya idarî mahkemeler, idarî işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkansız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.

3. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümlünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

4. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda, 16 ncı maddede yazılı süreler kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir.

5. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenir. İdareden ve adlî yardımdan faydalanan kimse-lerden teminat alınmaz.

6. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına,bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hâkimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye kararın tebliğini izleyen gündün itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

7. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

Yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlar üzerine nasıl bir işlem yapılacağı uygulamada tartışmalıdır. Ancak, bu nitelikteki kararlar üzerine, kararın tebliğ ile birlikte işlemin bulunduğu yerde tüm sonuçlarıyla birlikte durdurulması gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması kararlarının yürütülmesi durdurulan işlemin uygulanmasını askıya aldığı ve bu işlemin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesini sağladığı konusunda bugün hem öğretilerde ve hem de yargısal içtihatlarda hemen hemen görüş birliği vardır.⁶

⁶ **Prof. Dr. Metin GÜNDAY, YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ SONUÇLARI**,http://www.gelirciyiz.biz/forum_posts.asp?TID=6290
[31.08.2008, 14.00]

Yürütmenin durdurulması kararları sonucunda, yürütülmesi durdurulan işlemin uygulanması askıya alınmaktadır. Bu nedenle de bu Kararlar üzerine yürütülmesi durdurulan bu işlemin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesini sağlanması gerekmektedir.

Yargı Mercilerince Amme Alacağıın Takibinin Durdurulmasına Karar Verilmesi halinde konulmuş bulunan yurt dışı çıkış yasakları, 6183 sayılı Yasanın 36/A maddesi uyarınca kaldırılacaktır.

Diğer taraftan, yürütmeyi durdurma kararından sonra esas hakkında verilen karara göre yurt dışı çıkış yasağı yeniden konulabilecektir.

g) Takibin Kanunen Durdurulması Gereken Diğer Hallerin Bulunması,

6183 sayılı Yasada yer alan ve takibin durdurulmasını gerektiren hallerin gerçekleşmesi halinde konulmuş bulunan yurt dışı çıkış yasağı kaldırılacaktır.

6813 sayılı Yasada yer alan hükümler dışında çıkarılan özel yasalar ile takip kanunen durdurulabilmektedir. Örneğin özel yasa ile alacağın silinmesi halinde takip durdurulacaktır.

6183 sayılı Yasaya göre takipler aşağıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde durdurulmaktadır.

➤ Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya furuundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır. (6183 sy. Yasa Madde 50)

- Ödeme emrine karşı dava açan borçlu, teminat gösterdiği takdirde, takip işlemleri, dava konusu borç miktarı için vergi mahkemesince bu konuda bir karar verilinceye kadar durdurulmaktadır. (6183 sy. Yasa Madde 58)
- Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece bu Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. (6183 sy. Yasa Madde 79)

h) İflas Hali

Seri A ve 2 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde iflas kararı bulunan borçlular için de yurt dışı çıkış yasağı uygulanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla hakkında iflas kararı verilen amme borçluları hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacaktır.

Bilindiği üzere, İflas Yoluyla Takip Usulleri 2004 sayılı İcra İflas Kanununda düzenlenmiştir. Söz konusu Yasanın 166 ncı maddesinde İflasın hükümle açılacağı ve bu hükümde açılma anının gösterileceği, 223 ncü maddesinde de İflas idaresinin üç kişiden oluşacağı belirlenmiştir. İcra İflas Kanununun 223 ncü maddesinde toplanan alacaklıların yapacağı seçimde, bu sayının iki katı, bu konuda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip kişi aday gösterileceği, bu adaylardan dört adedi alacak tutarına göre ekseriyeti teşkil edenlerce, iki adedi ise alacaklılar sayısı itibarıyla ekseriyeti teşkil edenlerce seçileceği ve seçilen adayların icra tetkik merciine bildirileceği, icra tetkik mercii, iflas idaresini teşkil edecek üç kişiden ikisini alacak ekseriyetine sahip olanların gösterdiği dört aday, birini ise alacaklı ekseriyetinin gösterdiği iki aday arasından seçeceği belirtilmiştir.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin son fıkrası hükmüne göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerinin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmamaktadır. Ancak, İcra İflas Kanunu'nun, İflas İdaresinin Vazifesi başlığını taşıyan 226'ncı maddesinde; masanın kanuni temsilcisinin iflas idaresi olduğu, idarenin masanın menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla mükellef bulunduğu belirtilmiştir. Buna göre; iflasın sonuna kadar devam edecek mükellefiyetle ilgili ödevlerin, mükellefin varlık ve gelirlerinin intikal ettiği, iflas masasının kanuni temsilcisi durumundaki iflas idaresince yerine getirilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, iflas halinde konulan tüm yurt dışı çıkış yasakları kaldırılmakla birlikte, iflas idaresi hakkında yasak uygulanabilecek midir? İflas idaresi yasal olarak borçlunun mal ve haklarını paraya çevirerek hak sahiplerine alacaklarını ödemek üzere Yasal olarak görevlendirilen kişiler olduğundan, bunlar hakkında herhangi bir yaptırım uygulanması hukuken mümkün değildir. Çünkü iflas idaresi, 6183 sayılı Yasa çerçevesinde "amme borçlusu" sayılmamıştır.⁷ Bu nedenle, iflas idaresi hakkında da yurt dışı çıkış yasağının uygulanmaması gerekmektedir.

Ancak, haklarında iflas kararı veya iflas erteleme kararı bulunan tüzel kişilerin borçlarından **sorumlu olan kişiler hakkında şahsi if-**

⁷ *Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini, ifade etmektedir.*

İflas kararları olmadığı müddetçe söz konusu borçlar nedeniyle bu kişiler hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanacaktır.

Diğer taraftan 6183 sayılı yasada kanuni temsilciler ve limited şirket ortakları hakkında yapılan değişlikle 06.06.2008 tarihinden itibaren ,amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda **pay sahiplerinin (Limited Şirketler açısından)/kanuni temsilcilerin veya teşekkülü idare edenlerin** farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacaktır. İflas halinde bu madde hükmünün uygulanması açısından Maliye Bakanlığı'nca herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ancak, iflas halinde, 2004 sayılı Yasanın 251 nci maddesi uyarınca iflas idaresi paraları dağıtırken alacağının tamamını alamamış olan her alacaklıya ödenmemiş miktar için aciz vesikası vermektedir. Dolayısıyla, iflas idaresince alacağını tahsil edemeyen tahsil dairesine de aciz vesikası verilecektir. Bu durumda tahsil dairesi alacağını zamanaşımı süresinde takip edebilecektir. Ancak, iflasına karar verilen borçlu 6183 sayılı Yasa açısından aciz halinde olduğundan iflas kapsandıktan sonra tahsil dairesine başvurarak aciz vesikası alması halinde yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacaktır.

g) Tasfiye Hali

6183 sayılı Yasanın 32 nci maddesi uyarınca, hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde tüzel kişilerin vergisel ödevlerinin kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirileceği, hüküm altına alınmıştır. Türk Ticaret Kanunu açısından da temsil yetkisinin tasfiye memurlarına ait olduğu, tasfiye memurlarının şirket için faydalı gördükleri takdirde sulh, feragat, kabul ve tahkim ve hususiyetle hakem seçmeye dahi yetkili oldukları ve zaruret halinde yeni muameleleri de yapabilecekleri kabul edilmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde tasfiyeye giren şirketler hakkında yurt dışı çıkış yasağının nasıl uygulanacağı konusunda uygulamada sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Ayrıca, 6183 sayılı yasa kanuni temsilciler ve limited şirket ortakları hakkında yapılan değişiklikle 06.06.2008 tarihinden itibaren, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda **pay sahiplerinin (Limited Şirketler açısından)/kanuni temsilcilerin veya teşekkülü idare edenlerin** farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu durumda tasfiyeye giren şirketlerde tasfiye öncesi borçlar nedeniyle eski yöneticilerin sorumluluğu devam edecek midir?

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunla ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 6183 sayılı Yasanın 35 ve mükerrer 35 nci maddelerinde değişiklik yapılmakla birlikte 32 nci maddede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu nedenle 6183 sayılı Yasa kendi içinde tutarsızlık taşımaktadır. Dolayısıyla ortaya çıkan bu karmaşık yapı, yargı içtihatları ile şekillenecek olmakla birlikte bizce;

- Tasfiye halinde sorumluluk tasfiye memuruna düşeceğinden, eski kanuni temsilciler hakkında uygulanan yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması,
- Tasfiye sonuçlandıktan sonra şirketin borcu bulunmakta ise, eski kanuni temsilciler hakkında takibata,

devam edilmesi gerekmektedir. Geçmişteki yasal düzenlemeler çerçevesinde, tasfiye memurları hakkında verilen yargı kararlarında da tam bir içtihat sağlanamamıştır. Bazı yargı kararlarında tasfiyesi tamamlanan şirketler açısından eski kanuni temsilcilerin sorumluluğunun devam ettiği kabul edilirken bazı kararlarda da tasfiye kapandıktan sonra tüzel kişilik sona ereceğinden, bu şirketlerle ilgili olarak geçmişe yönelik herhangi bir işlem yapılamayacağı kabul edilmiştir.⁸⁹¹⁰

-
- 8 D. 11. DAİRE E. 1998/247K. 1999/1394 T. 14.4.1999; (Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları durumunda kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumlulukları devam ettiğinden, tasfiyesi tamamlanan yükümlü şirkete ait kamu borçlarının şirketin kanuni temsilcilerinden aranması gerekir.)
 - 9 D.4. DAİRE E. 2003/243 K. 2003/2634 T. 30.10.2003, (12.2.1998 tarihinde tasfiyesi sona eren şirketin borçları nedeniyle şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı kanuni temsilcisi olmayan davacı tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekeceği gibi, 1998 yılı kurumlar vergisi ile 1999 yılı ek kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmemesinden söz edilerek, şirketin takibine de olanak bulunmadığı hakkında.)
 - 10 D.4. DAİRE, E. 2001/2434, K. 2001/2683, T. 13.6.2001, (Tasfiye Memurunun Tasfiye Kapandıktan Sonra şirketin amme borçlarından Sorumlu Tutulamayacağı)

Tüzel kişiliğin kazanımı ve sona ermesi ülkemizde belirli bir merasime bağlanmıştır. Dolayısıyla bu merasimlerin gerçekleşmesi sonucunda hukuken kişilik kazanan bu oluşumlar yine bu merasimin tamamlanması ile hukuken kişilikleri son bulmaktadır. Dolayısıyla, kişiliği sona eren bu oluşumlarda kanuni temsilcilerin sorumlulukları da kişilik var olduğu sürece ve temsilci oldukları dönemle sınırlanmıştır. Dolayısıyla tüzel kişiliği sona eren kurumlarda, hukuken var olmayan kurumun, yine hukuken var olmayan temsilcisi hakkında işlem tesisi edilmesi halinde, bu temsilci hangi hakları kullanabileceği de ayrı bir hukuksal sorundur. Bu durumda, tüzel kişiliği sona eren kurumlarda önceki kanuni temsilciler hakkında işlem yapılabilmesi teorik açıdan mümkün değildir.

Ancak, 5766 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonucunda tüzel kişiliği sona eren kurumlarda da, tahsil dairelerince eski kanuni temsilciler hakkında takibat yapılabilecektir. Bu konuda doğacak ihtilaflar çerçevesinde yargı organlarınca uygulamaya yön verilebilecektir.

Öte yandan, tasfiye memuru hakkında yurt dışı çıkış yasağının uygulanıp uygulanmayacağı, eski yöneticilerle birlikte eski döneme ait borçlardan da müteselsilen sorumlu olup olmadığı da 6183 sayılı Yasa da belirlenmemiştir. Tasfiye memurunun hukuki durumu ile iflas memurunun hukuki durumu arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla tasfiye memurunun sorumluluğu tasfiye dönemi ile sınırlı olduğundan, sadece bu döneme ait borçlardan sorumlu kılınması ve bu borçlarla sınırlı olarak da yurt dışı çıkış yasağı konulabilmesi gerekmektedir. Aksi taktirde, hukuken sorumlu olmayan kişinin sorumlu kılınması sonucu ortaya çıkacağından, bu şekilde uygulamada hukuka aykırı olacaktır.

2- İdari Kaldırılma Sebepleri

Yurt Dışı Çıkış Yasağı, yasağın konulmasına neden olan durumun ortadan kalkmasıyla yasal olarak ya da idarenin takdir hakkını kullanması ile kaldırılabilir. Aşağıdaki hallerde yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması idarenin takdirine bırakılmıştır:

- Hastalık,
- İş bağlantısı

gibi hallerde, alacaklı tahsil dairesinin, amme borçlusunun talebini uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılacaktır. Ancak, idare tarafından yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden uygulanmasına engel değildir. Bu hükmün uygulanmasında tahsil dairelerince yapılacak işlemler Seri A ve 2 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Bu hükme göre, yurt dışı çıkış tahdidine muhatap olan borçluların hastalık, iş bağlantısı ve benzeri zaruri nedenlerden dolayı tahsil dairelerine yapacakları müracaat üzerine durumları tahsil dairesince değerlendirilecek ve borçluların karşılaştıkları olumsuz sonuçlarının önlenmesi açısından uygun görülmesi halinde tatbik edilen tahditler kaldırılabilir.

Bu durumda olan borçluların talepleri, tahsil dairesi yöneticisi başkanlığında (vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı, yetki devri halinde ilgili grup müdürü/müdür, vergi dairesi müdürlüklerinde vergi dairesi müdürleri, malmüdürlüklerinde malmüdürleri)

ilgili bölüm (vergilendirme ve tahsilat/kovuşturma) yöneticileriyle birlikte değerlendirilecektir.

Bu değerlendirmede, borçlunun öteden beri borç ödeme konusunda iyi niyetli olup olmadığı hususu da dikkate alınarak,

- **Yurt dışı çıkış tahdidi uygulamasının, borçlunun ileride doğabilecek borç ödeme kabiliyetini olumsuz etkileyebileceği veya tedavi olanaklarını kaybetmesine neden olabileceği,**
- **Yurt dışına çıkışın amme alacağına takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyeceği,**

kanaatine varılması halinde, **borca yetecek tutarda teminat gösterilmese dahi** borçluların içinde buldukları bu tür durumlar nedeniyle yurt dışına çıkışlarına izin verilebilecektir.

Bu şekilde yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine engel teşkil etmemektedir.

Yurt dışı çıkış yasağının, tüzel kişilikten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme borçlarından dolayı sorumlu tutulan **birden fazla kanuni temsilcisi hakkında uygulanmış olması halinde**, tahdidin kaldırılması için yukarıda belirtilen gerekçelerle yapılacak taleplerin de aynı şekilde değerlendirilmesi, **ancak en az bir kanuni temsilci hakkında bu tahdidin devam ettirilmesi gerekmektedir.**

Ancak, tüzel kişiliğin kanuni temsil yetkisinin bir kişiye verilmiş olması halinde, söz konusu kişi hakkında tahdidin kaldırılmasına yönelik talebin de yukarıda yapılan açıklamalara göre değerlendiril-

mesi ve uygun görülmesi halinde tahdidin kaldırılması icap etmektedir.

F- YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Yurt Dışı Çıkış Yasağı, idari bir işlem olmakla birlikte bu Yasak yukarıda belirtildiği üzere vergi alacaklarından kaynaklanan alacaklarla ilgilidir. Dolayısıyla, yurt dışı çıkış yasağı uygulanmasına ilişkin işlemlerde yetkili yargı organının belirlenmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle bu konudaki uyuŐmazlıklar iÇin vergi mahkemesinde mi, idare mahkemesinde mi dava açılacaktır?

Anayasa Mahkemesince iptal edilen Pasaport Kanununa göre konulan yurt dışı çıkış yasaklarının uygulamasında, Vergi Dairelerince yurt dışı çıkış yasağı konulması iÇin Emniyet Müdürlüğü'ne yazı yazılmakta ve çıkış yasağı da söz konusu kanun hükümlerine göre Emniyet Müdürlüğü'nce yasak konulmaktaydı. Dolayısıyla, vergi idaresinin yasak koymadaki iŐlevi amme borçlusunun vergi borcu bulunduğunu ilgili emniyet makamlarına bildirmekten ibaretti. Bu uygulamada, icrai işlemi emniyet müdürlüğü yaptığı iÇin, İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre yurt dışı çıkış yasakları hakkında idare mahkemelerinde dava açılması gerekmektedir. Dava dilekçesinde de karşı taraf olarak Emniyet Müdürlüğü'nün tüzel kişiliği ol-

madığından İçişleri Bakanlığı'na aleyhine davayı açılması gerekmektedir. Dava, İdare Mahkemesinde açılacağından, dava açma süresi de 60 gündü.¹¹⁻¹²

Yeni düzenlemede yurt dışı çıkış yasağı 6183 sayılı Yasa hükümlerine göre konulacaktır. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6 ncı maddesinde genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yü-

11 *D.3.D. 29/09/2004 Tarih ve K.2004/2348, E.2004 /1489 sayılı Kararı: "...Uyuşmazlık, davacının vadesi geçmiş vergi borcu nedeniyle davacı adına Pasaport Kanununun 22'nci maddesi uyarınca uygulanan yurtdışı çıkış yasağına ilişkindir.*

5682 sayılı Pasaport Kanununun 22'nci maddesinde vergi borcu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat belgesi verilmeyeceği, verilmiş ise geri alınacağı, bunların yurt dışına çıkışlarının engelleneceği kurala bağlanmıştır.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 5'inci maddesinin 1'inci bendinde de idare mahkemeleri; vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derece Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki idari davaları çözümlenmekle görevli kılınmıştır.

Dava konusu yurt dışı çıkış yasağı Pasaport Kanununun 22'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin olduğundan, bu işleme karşı açılan davanın görüm ve çözümü, idare mahkemesinin görevine girmektedir. Bu nedenle, davanın vergi mahkemesince incelenmesinde kanuna uygunluk görülmemiştir.

Kaldı ki Danıştay Başkanlar Kurulunun 18.3.2003 gün ve E:2003/12, K:2003/10 sayılı kararı da bu yöndedir."

12 *D.7.D. 14/10/2004 Tarih ve K.2004/2441 , E.2004 /47 ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu limited şirketin ödenmemiş vergi bağlarından dolayı davacı adına yurt dışına çıkma yasağı konulmasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın, idare mahkemesinin görevine girdiği hk.*

kümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ile bu konularda 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalarda vergi mahkemelerinin görevli olduğu hüküm altına alınmıştır. **Bu durumda, yeni düzenlemelere göre konan yurt dışı çıkış yasaklarına karşı VERGİ MAHKEMELERİNDE dava açılması gerekmektedir.**

İdari Yargılama Usulü Kanununda vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiş olup, aynı Yasanın 7 nci maddesinde dava açma süresi aşağıdaki işlemlere göre hesaplanacaktır.

- **İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,**
- **Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;**

Tarihi izleyen günden başlayacaktır.

Diğer taraftan, adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre son ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye başlayacaktır.

Vergi dairelerince konulan yurt dışı yasakları konusunda, yasak konulan kişiye de yazılı olarak bilgi verilmektedir. Bu yazının tebliğ edildiği günü izleyen 30 gün içinde yasağı koyan vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde dava açılacaktır. Ancak, yazının ilgisine tebliğ edilmemesine rağmen vergi dairesince ilan edilen de tebliğ edilmemiş ise bu durumda, yurt dışı çıkış yasağının konulduğunu öğrenildiği tarihi izleyen 30 gün içinde dava açılması gerekmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 37 nci maddesinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesinde dava açılması gerektiği hüküm altına alındığından, yurt dışı çıkış yasağı konulmasına ilişkin ödeme emrini tebliğ eden vergi dairesi aynı zamanda yasağı koyan dairede, olacağından bu dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesine dava açılması gerekmektedir.

Yurt dışı çıkış yasağına, ilişkin açılacak davalarda, ödeme emri tebliğ edilmemiş ise ödeme emri tebliğ edilmeden yasak konulamayacağı, borç ödenmiş yada borç tutarı 100.000 YTL'nin altına inmiş ise yasak konulması için aranan şartların gerçekleşemediği vb. gibi sebeplerle dava açılması mümkündür.

Diğer taraftan, konulan yurt dışı çıkış yasağı, yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olması nedeniyle açılan dava nedeniyle konulmuş olan yurt dışı çıkış yasağının da kaldırılması gerekmektedir. Bu nedenle açılan davalarda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27 nci maddesi uyarınca YÜRÜTMENİN DURDURULMASI"nın talep edilmesi gerekmektedir. Mahkemece konulan yasağın hukuka aykırı

rı olduğu kabul edilmesi halinde yürütmeyi durdurma kararı verilebilecektir.

Yürütmeyi durdurma kararlarının işlemleri olduğu noktada durduracağı, dolayısıyla işlemin geri almayacağı, bir başka deyişle iptal etmeyeceği de savunulmaktadır. Ancak, Danıştay'ın kararlarında ise, verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı ile "hukuka aykırılığı" tespit edilmiş bir işleme dayalı olarak yeni işlemler kurulması kabul edilemeyeceği, böyle bir uygulamanın hukuk düzenine aykırı bir uygulama olacağı ve yönetimdeki düzen ve istikrarı bozacağı,¹³. İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan, İdarenin, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu hükmüyle de, yürütmenin durdurulması kararlarına, niteliği ve etkisi bakımından, esasa ilişkin kararlarla eşit bir hukuki nitelik kazandırdığı,¹⁴ kabul edilmektedir. Bu nedenle, yurt dışı çıkış yasağı konulmasına karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, yurt dışı çıkış yasağının da kaldırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, haksız yere yurt dışı çıkış yasağı konulmuş ve bundan dolayı da herhangi bir maddi veya manevi zarar meydana gelmiş ise, bu durumda Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), aleyhine de İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2 nci maddesine istinaden tam yargı davası da hukuken açılabilir.

¹³ D.5.D. 17.4.2006 Tarih, K. 2006/2095 ve E. 2006/1462 sayılı Kararı

¹⁴ D.7.D, 14.11.2006, K.2006/3397 ve E.2005/3672 sayılı Kararı

IV. SOSYAL GÜVENLİK ALACAKLARINDA YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI UYGULANMAYACAKTIR

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88 nci maddesi uyarınca, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun, süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanacaktır. Ayrıca, Sosyal Güvenlik Kurumu 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanacaktır. Bu madde hükmü ile, sosyal güvenlik kurumunun prim ve diğer alacakları açısından 6183 sayılı Yasa hükümleri uygulanacağından, kurumun borçluları da amme borçlusu statüsünde olacaktır.

5510 sayılı Yasanın 88 nci maddesinde miktarı Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Yönetim Kurulunca belirlenen tutarı geçen ve yurt dışına çıkış yasağı konulacağına dair ihtar tebliğ edilmesine rağmen, borcunu ödemeyen işverenlerin kendileri veya kanunî temsilcileri hakkında Kurumun talebi üzerine, 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22 nci maddesi hükümleri uygulanacağı yer almakta iken, bu maddenin 08.05.2008 tarih ve 26870 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5754 sayılı Kanunun 52 nci maddesiyle deĐiŐen şekilde ise bu hüküm yer almamaktadır. Ayrıca, 6183 sayılı Yasanın 36/A maddesinde de sosyal güvenlik alacakları, yut dışı çıkış yasağı konacak borçlar kapsamına alınmadığından, sosyal güvenlik alacakları hakkında yurt dışı çıkış yasağı konulamayacaktır.

V. BANKALAR KANUNU UYARINCA YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI KONULAMAYACAKTIR

5411 sayılı Bankalar Kanunu'nda aşağıdaki hükümler yer almaktadı:

a) Geçici 13 ncü maddesi; Sermayesinin yarıdan fazlası kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan ya da hisselerinin çoğunluğu üzerinde bu kurum ve kuruluşların idare ve temsil yetkisi bulunan ve özel kanunla kurulmuş bankalarda (Tasfiye Halinde T. Emlak Bankası A.Ő. dahil) 26.12.2003 tarihinden önce bankacılık teamüllerine göre teminatlı ve/veya yetersiz teminatlı kredi kullanıp da vadesi geçtiği halde henüz ödenmemiş, süresi uzatılmamıŐ veya yeniden yapılandırılmamıŐ kredileri kullananlar ya da yeniden yapılandırma şartlarını ihlal edenler ile münferit veya karŐılıklı verilen banka teminat mektupları, kabul kredileri ve avaller, taşınır ve taŐınmaz rehni, ipotek, üst hakkı, intifa hakkı ve oturma hakkı gibi her türlü sınırlı aynı hak tesisine ilişkin sözleşmeden doğan hakların da diğer bankaların ve üçüncü kişilerin muvazaadan ari hakları aleyhine olmamak üzere Fon alacaklarının tahsiline ilişkin 123, 134, 136, 137, 138, 140, 142 ve 165 inci madde hükümleri, tasarrufun iptali davalarında aciz vesikası şartı aranmaması, **tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile borçlu veya borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama dahil** bankalarınca uygulanır.

b) 132 nci maddesinin on üçüncü fıkrası; Fona borçlu gerçek kişi ile tüzel kişilerin kanuni temsilcileri hakkında 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22 nci maddesi hükümleri Fonun talebi üzerine uygulanır.

Yukarıdaki madde hükümlerinden Bankalar Kanununu geçici 13 nci maddesinde yer alan “... *tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile borçlu veya borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama* ...” bölümü, Anayasa Mahkemesinin 18.10.2007 tarih ve Esas, 2007/4 ve Karar 2007/81 No’lu kararı ile iptal edilmiştir. Aynı Yasanın 132 nci maddesinin on üçüncü fıkrasının yürürlüğe de Anayasa Mahkemesinin 22/07/2008 tarih, K.2008/17 (YÜRÜLÜĞÜ DURDURMA) ve E.2008/66 sayılı Kararı15 ile durdurulmuştur.

Bu durumda Bankalar Kanunu uyarınca yurt dışı çıkış yasağının uygulanması mümkün değildir. Ancak, Bankalar Kanunu’nun 132 nci maddesinin yürürlüğünün durdurulması nedeniyle, 30.07.2008 tarihinden önce konulan yurt dışı çıkış yasakları konusunda, Anayasa Mahkemesinin esas hakkında kararı bekleneceği iddia edilse de , idari açıdan yasağın kaldırılması gerekmektedir. Çünkü, 5411 sayılı Bankalar Kanunu’nun 132 nci maddesinde yer alan ve yurt dışı çıkış yasağı konulmasının dayanağı olan “5682 sayılı Pasaport Kanununun 22 nci maddesi”, 5766 sayılı Yasa ile değiştirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre yurt dışı çıkış yasağı,

- Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara,
- Memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere,

pasaport veya seyahat vesikası verilmeyecektir.. Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zaruri hallerde İçişleri Bakanının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilecektir.

Anayasanın 153 ncü maddesinde, Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanacağı ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlayacağı hüküm altına alınmıştır. Anayasa yargısında, Anayasa'ya aykırılığı konusunda güçlü belirtiler bulunan ve uygulanmalarından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi amacıyla verilen yürürlüğün durdurulması kararları da, iptal kararları gibi yasa hükümlerini uygulanamaz hale getirmektedir.

Anayasa Mahkemesince yürürlüğü durdurulan Bankalar Kanunu'nun 132 nci maddesinin 13 fıkrasına istinaden 30.07.2008 tarihinden itibaren yurt dışı çıkış yasağı konulamayacaktır. Çünkü, bu Karar ile idari işlem, hukuki dayanaktan yokun hale gelmiştir. Bu durumda, konulmuş olan yasakların kaldırılması için Anayasa Mahkemesinin esas hakkında karar vermesinin beklenmemesi gerekmektedir.

VI. YURT DIŞI YASAK UYGULANMASININ ANAYASAL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1982 Anayasasının 23 ncü maddesine göre, Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.

- **Yerleşme hürriyeti**, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak;
- **Seyahat hürriyeti**, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek;

amaçlarıyla kanunla sınırlanabilecektir. Ayrıca, vatandaş sınır dışı edilemeyeceği gibi yurda girme hakkından yoksun bırakılamayacaktır.

Anayasa da yerleşme ve seyahat özgürlüğü bir kişilik hakkı olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla yasada koşulları belirlenmek ve idari inisiyatif bırakmamak şartıyla seyahat özgürlüğünün sınırlandırılması anayasaya aykırı olmayacaktır.

Bu durumda yurt dışına çıkma özgürlüğü sadece Anayasa'nın 23. maddesinde sayılan özel sınırlama nedenlerine bağlı olarak sınırlanabilir. Anayasanın 23. maddesinde de yurt dışına çıkma yasağıyla ilgili sınırlama nedenleri vatandaşlık ödevi ve ceza soruşturması veya kovuşturması olarak gösterilmiştir. Anayasa'da sınırlama nedenlerinin sayılarak belirlenmiş olması sonucunda yasa koyucu, bunlar dışında kalan bir nedenle yurt dışına çıkma özgürlüğünün sınırlandırılması sonucunu doğuracak düzenlemeler yapamayacaktır. Yasayla yapılacak düzenlemede de ölçülülük ve eşitlik ilkesine uyulması da gerekmektedir. Belirsiz bir düzenleme ile yurt dışı çıkış yasağının ihdas edilmesi anayasaya aykırı olacaktır. Ayrıca, yasa ile getirilecek olan yasağın yaptırım niteliğinde olduğu göz önünde bulundurularak yaptırımın sağlanan amacın gerçekleşmesine de yardımcı olması gerekmektedir.

Son düzenlemede bir vergi ödevinden dolayı anayasal açıdan yasal düzenleme yapılmak kaydıyla vergi borcunun tahsili amacıyla yurt dışı çıkış yasağı getirilmiş ve koşulları yasada genel olarak da belirtilmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi Kararının iptal gerekçelerinin dikkate alındığı yasal düzenlemeden anlaşılmaktadır. Ancak, yasak konulması için öngörülen alacak tutarının, sosyal ve ekono-

mik olaylara paralel olarak sürekli gözden geçirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar son düzenlemede alacak tutarı belirlenmesine rağmen, Bakanlar Kurulu'na alacak tutarını da azaltma konusunda da yetki tanınmış olması yaptırımın yürütme organınca en önemli genel esaslarından biri üzerinde değişiklik yapılabilecektir. Söz konusu madde hükmüne göre Bakanlar Kurulu 100.000 YTL'lik alacak tutarını, on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir. Bu noktada tanınan 10 kat artırma yetkisinin de ölçülü olup olmadığı da ayrıca tartışılabilir.

Ancak, yasağın kaldırılması konusunda Vergi Dairesi'ne tanınan yetkilerin kullanımında hassas olunması gerekmektedir. Çünkü, yaşamsal öneme sahip hastalıklar ve ekonomik açıdan yurt dışına çıkışlar için getirilen taleplerde, kişilerin maddi ve manevi zararların doğmasını önleyici tedbirlerin alınması göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca, bu konudaki taleplerin de inandırıcı şekilde kanıtlanması gerektiği hususu da borçlu açısından önem arz etmektedir.