



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS



YABANCI ŞAHISLARIN

TÜRKİYE'DEKİ VERGİ BORÇLARINDAN

SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN SİRKÜLER

TÜRK TİCARET MEVZUAT KOMİTESİ ÇALIŞMASIDIR



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

SUNUŞ

Değerli Meslektaşlarımız,

Türkiye açısından ekonomik büyüme amaçlı olarak yapılabilecek en önemli vergisel teşvik, kamu harcamalarının, gelir kaynağı olan vergileme ile karşılanabilecek hale gelmesi olacaktır.

Ekonomik güven ortamının sağlanmasında önemli bir rolü olan Yabancı yatırımcıların, Ülkemizde faaliyet gösteren Şirketleri ve bunların Kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluklarına karşı olan farkındalığı önemli bir konudur.

Bu konu, İSMMMO Türk Ticaret Mevzuatı Komitemiz tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. Maddesi ile 6183 Sayılı AATUHK mükerrer 35. Maddeleri kapsamında incelenmiş olup sirküler halinde sizlerin bilgisine sunulmaktadır.

Oda yapılanmamızda önemli yeri olan komitelerimizin değerli ve özverili çalışmaları, mesleki faaliyetlerimizi yerine getirirken bizlere yardımcı olmakta yol göstermektedir. Bu vesile ile bir kez daha sizlerin huzurunda İSMMMO Türk Ticaret Mevzuatı Komitemizden Sorumlu Yönetim Kurulu Üyesi Sayın Halim BURSALI 'ya ve sirkülerin hazırlanmasında büyük katkısı olan Komite Üyeleri'mize Odamız Yönetim Kurulu ve sizler adına teşekkür ederim. Çalışmanın faydalı olmasını temenni ederek, sizlere, ailenize ve tüm sevdiklerinize sağlıklı ve güzel günler diliyorum.

Saygılarımla...



Yücel AKDEMİR
Başkan



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

ÖNSÖZ

Dünyanın ve ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik koşullar sonucu artan küresel rekabet, ülkelerin, yabancı yatırımcıları kendilerine çekmek adına, çeşitli yatırım teşvikleri ve destekler sunmasına neden olmaktadır. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye de yabancı yatırımcılara birçok yeni imkân tanınmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası yatırımcılar, Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen tüm şirket türlerini kurabilmektedir. Ülkemizde, 2003 yılında yürürlüğe giren 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun getirdiği eşit muamele ilkesiyle uluslararası yatırımcıların yerel yatırımcılar ile aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olması sağlanmıştır. Konuyu her ne kadar yabancı yatırımcılar bağlamında ele almış olsak da, ülkemizde uygulanan teşvik sistemi, yerli ve yabancı yatırımcı arasında bir ayırım gözetmemektedir.

Komitemiz bu çalışmasında, ülkemizde faaliyet gösteren firmaların Yabancı Kanuni temsilcilerin de herhangi bir ayırmacığa tabi tutulup tutulmadığı konusuna açıklık getirmeyi planlamış ve Kanuni temsilcilerin sorumluluklarını düzenleyen VUK 10'uncu ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci

maddeleri kapsamında, yabancılara uygulanan muameleler incelenmek istenmiştir. Elimizdeki metin, bu çalışmanın bir ürünüdür. Metin oluşumu sürecinde faydalanmış olduğumuz kaynaklardan olan Danıştay önceki başsavcılarından Sayın Turgut Candan'ın Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun isimli eseri, bizlere yol gösterici olmuş ve amacımızın gerçekleştirilmesinde kolaylık sağlamıştır.

Ayrıca, Kamu Hukuku-Vergi Hukuku uzmanlık alanlarında birçok makale ve yayınları bulunan Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD Başkan'ı Sayın Av.Prof. Dr. Cenker Göker'e, çalışma süreci boyunca desteklerini bizden esirgemediği için ve sunmuş olduğu değerli katkılarından dolayı kendisine şükranlarımızı sunarım.

Böyle bir çalışmaya imkan tanıyan İstanbul Mali Müşavirler Odası Başkanı Sayın Yücel Akdemir'e, Oda Yönetim Kuruluna ve Komitemizden sorumlu olan Yönetim Kurulu Üyemiz Sayın Halim Bursalı'ya Komitemize verdikleri desteklerden ötürü ayrıca teşekkür eder çalışmamızın herkese yararlı olmasını dilerim.

SMMM Ayfer ÖZBUDAK
Türk Ticaret Mevzuat Komitesi Başkanı



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

Türk Ticaret Mevzuat Komitesi

BAŞKAN	29844	AYFER ÖZBUDAK
BAŞKAN YRD.	13419	NEJDET İNCESU
SEKRETER	48954	HİLAL GEREM
ÜYE	21093	HATİCE KARAOĞLU
ÜYE	33117	KEMAL BAYRAM
ÜYE	33870	FATOŞ YILMAZ
ÜYE	35518	GÜLDEN YAKIŞAN
ÜYE	41495	ÖZGE ÖZGÜR GÜVERCİN
ÜYE	42988	GÜVEN KURTAR
ÜYE	45425	BÜLENT AYAZ
ÜYE	48294	GÜLAY BOYRAZ



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

Yabancı Şahısların Türkiye’deki Vergi Borçlarından Sorumluluklarına İlişkin Sirküler

A. Giriş

Yabancı gerçek kişiler ve yabancı tüzel kişilerin Türkiye’de vergiyi doğuran olayı gerçekleştirerek gelir elde etmeleri mümkündür. Bu durumda bu kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları arasında vergilendirme ve kamu alacağına dönüşmüş vergi borçlarının tahsili bakımından bir farklılık bulunup bulunmadığı incelenmelidir.

Öncelikle söylenmelidir ki, 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinin 1’nci fıkrasında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere, vergi ödeme yükümlülüğü bakımından vatandaşlık, ikamet gibi ölçütler getirilmemiş ve “Herkes” ifadesi kulla-

nılmıştır. Bu demektir ki, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Bu nedenle yabancıların vergilendirme rejimi bakımından herhangi bir tartışma mevcut değildir. Ne var ki, vergi borçlarının tahsili söz konusu olduğunda 6183 sayılı Kanun uygulandığından, yabancılara yönelik bir farklılığın bulunup bulunmadığı önem kazanmaktadır. Elinizdeki çalışmada 6183 sayılı Kanun’un yabancılara kamu alacaklarının tahsilatı bakımından konuyu yabancı uyruklular özelinde ortaya koymaktadır. Bu anlamda özellikle Limited şirket müdürleri/temsilcileri irdelenmelidir. 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35’inci maddesindeki düzenlemeye göre, tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin mal varlıklarından tahsil edileceğinden, TTK’nın 623’üncü



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

maddesinde de ifade edildiği üzere şirketin yönetimi ve temsil hakkı şirketin ana sözleşmesi ile müdür unvanını taşıyan bir veya birden fazla kişilere verilebilir ve bu kişiler yabancı uyruklu da olabilir. Bu durumda şirket vergi borçlarından yabancı uyruklu- ların sorumlu olup olmadığı açıklığa kavuşturulmalıdır.

Bu kanunlar çerçevesinde bakıldı-

ğundan Limited şirketler açısından gerek TTK gerek diğer kanunlar ışığında incelediğimizde ister faal olan veya faaliyeti sona ermiş şirketlerin ortakları ve müdürleri sorumlulukları hakkında düzenlemeler yapıldığını takip etmelidirler. Bu durum özellikle devletin kamu alacaklarını tahsisi bakımından son derece önem arz etmektedir.

B. Türk Hukukunda Yabancı Kavramı

6458 sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ü bendi uyarınca "Yabancı: Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi," ifade etmektedir. Bu tanım aslında Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olanlar dışındaki herkesin yabancı olduğunu ifade etmektedir. Tüzel kişiler bakımından da Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş şirketler ve diğer tüzel kişiler dışındakiler yabancı addedilmektedir. Hal böyle olunca çifte vatandaşlık durumunda bir farklılık olup olmadığı akla gelebilir. 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'un md. 4/1/b hükmü uyarın-

ca birden fazla devlet vatandaşlığına sahip olanlar hakkında, bunların aynı zamanda Türk vatandaşı olmaları hâlinde Türk hukuku uygulanmaktadır. Dolayısıyla çifte vatandaşlıkta kişiler zaten Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olduklarından yabancı olarak kabul edilmezler. Yabancıların tabi oldukları hukuk, özel hukuk bakımından çoğu zaman vatandaşı olduğu ülkenin mevzuatına tabiidir. Ancak kamu hukuku anlamında vatandaş olsun olmasın ikamet edilen ve bulunulan ülke Türkiye olduğu sürece Türk hukuku uygulanacaktır. Bu kapsamda vergilendirme bakımından kişilerin yabancı olmasının kendilerine Türk vatandaşlarından farklı bir muamele yapılmasını sağlamayacaktır. Bunu sağlayan ilke ayrımcılık yasağıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesi bu kapsamda ayrımcılık yasağını düzenle-



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

mektedir. “Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından

hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır.” Görüleceği üzere yabancı olmanın özellikle vergi kanunları bakımından bir ayrıma, farklı muameleye kanuni gerekçelerle tanınmadığı sürece gidilmesi mümkün değildir.

C. Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Vergi Borçlarından Sorumluluğa İlişkin Temel Konular

C.1.Vergi Borcu

Kamu Alacağı kavramını, “Devletin, Özel Hukuka tabi olanlar dışında kalan alacakları” şeklinde açıklayabiliriz. Şöyle ki; İcra ve iflas Kanunu, özel hukuk alanında gerçek ve tüzel kişilerinin, vadesi geldiği halde tahsil edilemeyen üçüncü kişilerden olan alacaklarını, kamu gücünü kullanarak tahsil edilebilmesinin usul ve esasları belirler. Bu anlamda devlet, özel kişiler arası borç ilişkisine müdahil olmakta ve borcun zorla tahsilini gerçekleştirebilmektedir. Egemenliğin bir göstergesi ve hukuk düzeninin devamı için bu şekilde bir sis-

tem kurulmuştur. Devletin özel hukuktan kaynaklanan alacaklarında da bu kanun hükümleri geçerlidir. Bunun nedeni devleti özel hukuk ilişkisinde özel hukuk kişileri ile olan ilişkisinin egemenliğinin verdiği üstünlüğe dayanmamasıdır. Bu kapsamda vadesi gelmiş alacakların tahsilinde özel hukuk kişileri ile devlet aynı haklara sahip olmaktadır. Ancak Devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacakları olduğu unutulmamalıdır. Bu durumda bir kamu alacağının vadesi geldiğinde hala ödenmemişse bu alacaklarını tahsil edebilmek için Kamu gücünü bizzat kendisi kullanır.

Kamu alacağının bir tanımı yapılmak istenirse şu niteliklerine vurgu yapılmalıdır: kamu tüzel kişilerinin kamu gücünden doğması; vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerle dayanması ve kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için toplanan alacaklardır. Bunların takip masrafları da



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

kamu alacağı sayılır. İşte bu türdeki kamu alacaklarının tahsil ve takip usulleri 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü hakkında Kanunda düzenlenmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 1'nci maddesinde sayılan alacaklarla, 2'nci maddesinde bu kanuna göre takip ve tahsil olunacağı söylen-

nen alacaklar, Kanunun 3'üncü maddesinde amme alacağı olarak tanımlanmış olup, amme alacağını ödemek zorunda olan haksiki ve hükmi şahısların ve bunların kanuni temsilcilerinin, mirasçılarının, vergi mükelleflerinin, vergi sorumlularının, kefilin ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerinin, amme borçlusu olduğu düzenlenmiştir.

C.2. Vergi Borçlarından Sorumluluk

Kanun koyucu, Amme borçlusu sayılan, Kanuni temsilcileri, gerçek veya tüzel kişileri ya da tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri, Kanunen temsil etmeye yetkili olan kişiler olarak ifade etmiş ve bu kişilerin kimler olduğu ile sorumluluklarının şekli, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10. Maddesi ile düzenleme altına alınmıştır. Söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir;

“Tüzel Kişilerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi Tüzel Kişiliği olmayan teşekküllerin Mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler Kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.” Görüldüğü üzere şekli ve maddi yükümlülüklerin temsilci eliyle gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. Hukukumuzda kanuni temsilci bir başkasının nam ve hesabına vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmek

görevlendirilmiş kişileri ifade etmektedir. Temsilcinin görevlerini yerine getirmemesi sonucu şekli vergi yükümlülüklerinden sorumluluğu bulunmaktadır. Kanuni temsilci ile temsil edilen arasındaki ilişki kan bağı, yargı kararı veya sözleşme ile kurulmuş olabilir. Örneğin; Anonim şirket ile yönetin kurulu arasındaki ilişki, sözleşmeye dayalıdır. Hatta; temsil edilenin, ticari işlemlerinde kendi nam ve hesabına hareket etmek üzere, serbest iradesiyle görevlendirdiği kişiler de vergi kanunları tarafından kanuni temsilci olarak gösterilmiş olabilir. Örneğin; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 8. Maddesinde; Türkiye’de bulunmayan gelir vergisi mükelleflerinin Türkiye’deki ticari faaliyetlerini yürütmek için kendi nam ve hesabına hareket etmek üzere, serbest iradesiyle görevlendirdiği kişileri, yani *Da'imî temsilcileri* Ticari Mümessiller olarak ifade etmiş olup, bu kişilerin vergi ile ilgili



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından Kanuni temsilci olduğu kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre ise "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır." Görüldüğü üzere temsilciler bakımından sorumluluk ödenmesi gereken vergilerin ödenmesinden sorumluluk olarak belirlenmiştir. Bu haliyle kanuni temsilcilikte sorumluluğun önemli bir konu olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır. VUK 10 uyarınca vergi borçlarını ödemek zorunda kalan kanuni temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin sorumluluk dönemlerindeki borçlardan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Elbette ki sorumluluk nedeniyle vergi borcundan dolayı takip edilen kanuni temsilci, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı olaydaki kusur-

suzluğunu kanıtlama imkanına sahiptir bu anlamda dava ehliyetine sahiptir. Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesi, kanuni temsilcinin görevini layıkıyla yerine getirememesi nedenine dayanıyorsa bu durumda rücu ilişkisini kullanarak borcun asıl yükümlüsüne ulaşabilmesi de mümkün olmamalıdır.

Amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla, 6183 sayılı Kanun'a 4108 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle mükerrer 35. madde eklenmiştir.

6183/35'inci maddede, Limited Şirketlerin ödenmeyen kamu borçlarına karşı sorumluluğun Kanuni temsilci olsun ya da olmasın, ortak sorumluluğu şeklinde ifade edilirken mükerrer 35'inci madde ile öngörülen sorumluluk ise Kanuni temsilci sorumluluğunu kapsamaktadır. Amme alacağının ödenmesinden sorumlu tutulan



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

Kanuni temsilcilerin, Kanunun 54'üncü ve müteakip maddelerine göre yapılan takip sonucunda amme borçlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının Kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsili hükmedilmiştir. Dan.İ.Ş.D.,27.11.2015, E:2015/4553, K:2015/8137 ile Kamu alacağının asıl borçlusu olan temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılması koşuluyla, alacaklı kamu idaresine, kanuni temsilcinin şahsi mal varlığına müracaat olanağı tanımaktadır. Bu hüküm yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanmaktadır. Oysa Mükerrer 35'inci maddeden önceki sorumluluk hali, şirket ortaklarının sorumluluğudur ve yalnızca limited şirketlerin ödenmeyen kamu borçları ile sınırlı idi. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar amme alacağının ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulur. Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu

ortadan kaldırmamaktadır. VUK 10'uncu maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, esasen kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi olarak nitelendirilebilir. Buna göre VUK 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. Tahsil edilemeyen kamu alacağından alacağın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci olanların müteselsil sorumluluğuna ilişkin kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise özünde kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır ve kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesi halinde aslında kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır. Kanuni Temsilcisi olduğu dönemden kalma şirket vergi borçlarının tahsili amacıyla aracına haciz uygulaması yapılan davacının, söz konusu haczin iptali istemiyle açtığı dava ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda, kanuni temsilcilerin farklı kişiler olması halinde, her iki şahsın da amme alacağının ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulmasına ilişkin fıkra ile



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

213 sayılı vergi usul kanunundaki hükümler bu madde sorumluluğunu ortadan kaldırmaz fıkrası Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir böylelikle kanuni temsilciler bakımından yaratılan kusursuz sorumluluk da ortadan kaldırılmıştır.

Aktarılan bilgilerde yabancı kanuni temsilciler bakımından herhangi bir farklılığın mevcut olmadığı belirtilmelidir. Ne VUK 10 ne 6183 sayılı Kanun mükerrer 35'inci madde yabancılar yönünden sistemin farklı işleyeceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

C.3. Vergi Borcunun Tahsilinde Vergi İdaresinin Yetkileri

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, Kamu alacaklarının korunması hakkındaki önlemler ile cebren tahsilinde uygulanacak esaslar düzenlenmiştir. Kamu alacağının tahsilinde ilk aşama 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesine göre ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanır. Ödeme emri temel olarak borçluya gönderilen ve borçlunun 15 gün içinde borcunu ödemesi gerektiğinin veya bu borçlarla ilgili mal bildiriminde bulunmaları, şayet kişinin ya da kurumun borçlu değilse itiraz etmesi gerektiğinin ihtarıdır. Ödeme emrinin tebliği, kamu borçlusuna tahakkuk etmiş kamu alacağının ödenmesi konusunda son kez yapılan bir uyarı niteliğindedir. Kamu alacağının bu uyarıya rağmen ödenmemesinin sonucu,

cebren tahsil yöntemlerinin diğer aşamalarının başlatılarak uygulamaya geçilmesidir.

Burada belirtmek gerekir ki; kefil, yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri, bu kanunun 57'nci maddesi hükümlerine göre aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunurlar. Bu noktada da bir ayırım söz konusu değildir.

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 54. Maddesinde Cebren Tahsil ve Şekilleri üçe ayrılarak belirtilmiştir; "Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tabiki suretiyle yapılır: 1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, 2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, 3. Gerekli şartlar bulun-



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

duğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi. 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesi, teminatlı kamu alacaklarında uygulanacak takip yöntemini düzenler. 56'ncı maddeye göre ön koşul, Kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olmasıdır. Teminatlı kamu alacağına Dan. 7. D., 22.05.2000, E:1999/2810, K:2000/1631 göre, ödeme emri tebliğ olunmaz. Alacaklı tahsil dairesi teminatlı alacağın borçlusuna bir yazı göndererek, borcunun 15 gün içerisinde ödenmesi, aksi takdirde teminatının paraya çevrileceği, ya da kamu alacağının diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. Usulüne uygun olarak kamu borçlusuna tebliğ olunan yazı, borcun 15 gün içinde ödenmesi gereğine karşın bir ödeme emri değildir. Kamu borçlusunun hukukunu etkileyen bir idari işlemdir.

Kamu alacağının tüm ikazlara karşın tahsil edilememesi durumunda vergi idaresinin elindeki son çare haciz işlemi gerçekleştirmektir. Haciz, kendisine usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ olunmasına karşın, borcunu on beş gün içerisinde ödemediği

gibi, bu süre içinde ödeme emrinin iptali istemiyle dava açmayan veya açmış olduğu davada idari yargı yerince verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı da bulunmayan kamu borçlusunun, mal bildiriminde gösterilen veya başka suretle tespit edilen mal, hak ve alacaklarının kamu alacağını karşılamaya yeterli miktarı üzerine, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil dairesince el konulmasıdır. Bu durum özel hukukta olanaklı değildir. Kamu hukukunda, borçlunun mallarına el koyma yetkisi, kamu gücünü kullanabilen, alacaklı tahsil dairesine ait bir yetkidir. Alacaklı tahsil dairesi, koşullar oluştuğunda, 6183 sayılı kanun hükümlerine uygun olarak haciz kararı alır ve borçlunun kamu alacağını karşılamaya yeterli miktardaki malına el koyar.

Kamu borçlusunun borca batık olması durumunda ise iflas söz konusu olur. Ancak kamu alacağını vadesinde ödemeyen kamu borçlularının iflas yoluyla takip edilebilmeleri için kamu borçlusunun iflasa tabi kişilerden olması şarttır. Kamu alacaklarının tahsili



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

amacıyla, kamu borçlusunun iflasını isteme yetkisi, alacaklı kamu idaresine aittir. Alacaklı Kamu idaresi bu talebini yazılı dilekçe ile tahsil dairesi aracılığı ile gerçekleştirir. İflas davası açılmadan önce, icra dairesince borçluya iflas ödeme emrinin gönderilme zorunluluğu iflas davasının açılabilmesi için ön koşuldur.

D. Sonuç

Yabancıların ülkemizdeki hukuki statüsü, kendilerine verilen vize türüne göre değişmekle birlikte vergi mevzuatı bakımından özellikli bir durum oluşturmamaktadır. Yabancı gerçek ve hükmi şahıslar bakımından tam ve dar yükümlülük kapsamında farklılıklar yer alsa da bunlar evrensel niteliktedir. Gelirin elde edildiği yere göre vergilendirme

gerçekleşeceğinden dar ve tam yükümlülük ayrımı yapılmaktadır. Buna karşın yabancılar bakımından vergi borçlarının tahsili kapsamında 6183 sayılı sistem özelinde bir ayırım söz konusu değildir. Nasıl ki vergilerin genelliği ilkesi gereği herkes vergi yükümlüsü olabiliyorsa yine herkes o vergi borcunu ödemekle yükümlüdür. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması veya olmaması bir farklılık yaratmamaktadır.

Bu kapsamda ülkemizde faaliyet gösteren firmaların yabancı kanuni temsilcilerinin de herhangi bir ayrımcılığa tabi tutulmadığını söylemek gerekmektedir. Her ne kadar kanuni temsilcilik ve sorumlulukları VUK 10 ve 6183 mükerrer 35'inci maddeler kapsamında oldukça ayrıntılı şekilde düzenlenmişse de yabancıların farklı bir muameleye tabi tutulmasına yol açan bir mevzuat hükmü ile



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

karşılaşılmamaktadır. Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesinde yer alan ayrımcılık yasağının vergilendirme özellikle de kamu borçlarının tahsili anlamında da geçerli

olduğu söylenmelidir. Aksi halde globalleşen dünyaya ayak uydurulamayacağı gibi yabancı yatırımcılara ülkemizde yatırım yapmaları için verilen pek çok teşvik anlamsız hale gelecektir.

¹ 6183 AATUHK - Mükerrer Madde 35 –

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

²Türk Ticaret Kanunu - MADDE 623-

(1) Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.

(2) Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. (3) Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.