KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK ÖNLEMLER

• Hasan ALTUNCU •
Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ:

6183 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsili Usulu Hakkında Kanunda (AATUHK) sayılan alacakların kamu alacağı sayılabilmesi için alacağın Devlete, İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait olması, kamu hukukundan doğmuş olması, (özel hukuktan doğan alacaklar kamu alacağı sayılmaz) ve AATUHK'un 1'inci maddesinde belirtilen alacaklardan olması gerekir. Belirtilen madde hükmüne göre bu alacaklar, vergi, resim, harç, ceza tatbik ve takiplerine ait mahkeme masrafı vergi cezası, para cezası gibi asli nitelikteki alacaklar, gecikme zammı, faiz gibi feri nitelikteki kamu alacaklar, sözleşmelerden kamu hizmetinin tatbikatından doğan diğer alacaklar ve kamu alacaklarının takip masraflarından oluşmaktadır.

Kanun kamu alacaklarının neler olduğunu belirttiği gibi, Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyelerin alacaklarının tahsilini güvence altına alan önlemleri de ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Yazımızda kamu alacaklarının güvence altına alacak önlemler ayrıntılı olarak incelenecektir.

II- KAMU ALACAĞINA KORUYAN ÖNLEMLER

6183 sayılı Kanunun 9 ile 36'ncı maddelerinde kamu alacaklarının korunmasına yönelik önlemlere yer verilmiştir. Bu hükümler kamu alacağının cebren takip ve tahsilatı ile ilgili değil, doğrudan korumaya yöneliktirler. Kamu alacağının tehlikeye girmesini önlemek ve hakların korunması amacını taşıyan bu önlemler; 6183 sayılı Kanunda,

1- Teminat

2- İhtiyati Haciz

3- İhtiyati Tahakkuk

4- Rüçhan Hakkı

5- Hükümsüz Sayılan İşlemler

6- Diğer Koruma Yöntemleri

olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.

A- Teminat :

6183 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde, VUK'un 344'üncü maddesindeki vergi ziyaı cezası kesilmesini ve 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçlarını işlemek yoluyla kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması nedeniyle ileride tahakkuk ettirilecek vergi borcuna karşılık olmak üzere teminat alınır. Kamu borçlusu açısından ihtiyati hacize göre daha hafif bir önlemdir. Ancak mükellefin henüz tahakkuk ettirilmiş bir borcu mevcut değildir. Borçlu sıfatı alınmamıştır. 9'uncu maddeye göre VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları işlenerek vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda vergi inceleme elemanlarınca yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen miktarlar üzerinden teminat istenir. Tahsil dairesi istemi derhal yerine getirmek durumundadır. Bu hüküm aynı anda kanunun 13 ve 17'inci maddelerindeki ihtiyati haciz ve tahakkuk hükümlerini de işletir.

Ayrıca teminat istenecek diğer bir durum 6183 sayılı Kanunun 9/2 maddesinde Türkiye'de ikametgahı bulunmayan borçluların, kamu alacağının tehlikede olduğunu gösteriyorsa vergi idaresi borçludan teminat isteyebilecektir. Bu hüküm dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen kişilerin kamu borçları bakımından uygulanan bir hükümdür.

Öte yandan 6183 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi dışında, kamu alacaklarının tahsili ile ilgili olarak vergi uygulamasında teminat gösterilmesi konusunda 48'inci madde de kamu borcunun tecilinde, 58'inci maddesine göre ödeme emrine açılan davalarda tahsilatın durmasında, VUK 376'ncı maddesine göre ceza indiriminden sonra ödemenin ilave üç aylık sürede yapılmasında ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesine göre yürütmenin durdurulması için verilen teminatlar mükellefe geç ödeme konusunda ilave imkan tanımakta ve yukarıda belirtiğimiz durumdan farklı bir uygulama olmaktadırlar.

Teminat borçludan istenir. Ancak kanuni temsilci, ortak ve kefillerden ve varislerden de teminat istenebilir.

Nelerin teminat olarak kabul edileceği kanunun 10'uncu maddesinde yer almaktadır. Buna göre; para, banka teminat mektubu, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe türleri belirtilen milli hisse senetleri ve tahvilleri (% 15 noksanıyla teminat olarak kabul edilir) ve kamu idarelerince haczedilen taşınır ve taşınmaz mallar teminat olarak kabul edilebilirler. Ancak, 11'inci madde de ise kamu borçlusu yukarıda belirtilen teminat türlerinin hiçbirini göstermediği takdirde, muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek borçlu olarak gösterebilir. Ancak bu kişiyi kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi serbesttir.

Öte yandan kanunun 12'nci maddesinde han, otel, bar gibi bazı işyerlerinde bulunan eşya ve malzemenin, bu işyerlerinin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmünde olacağını kabul etmiştir. Ancak bu yerlerin kira mukavelelerinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlarda misafir kiracıların kişisel eşyaları teminat olarak kabul edilmezler.

Teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul malların geliri kamu borçlusuna aittir. Ancak kesin haciz halinde bu gelirlere de tahsil dairesince el konulmaktadır.

6183 sayılı Kanunun 9'uncu maddesine göre alınmış olan teminatlar salınacak kamu alacağının ödenmesi veya yargı kararlarına göre terkin edilmesi üzerine iade olunur. Ancak borçlu kamu alacağını rızaen ödemediği durumda alacaklı idare 6183 sayılı Kanunun 56'ncı maddesine göre teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibini yaparak alacağını tahsil edebilecektir.

B- İhtiyati Haciz:

Kamu alacağının tahsilini koruma altına alan önlemlerden en etkili olanı ihtiyati hacizdir. İleride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze ihtiyati haciz denir.

Kanunun 13'üncü maddesi aşağıda belirtilen hallerde kamu alacağının tehlikeye girdiğini kabul ederek, alacaklı kamu idaresinin mahallin en büyük memurunun kararıyla, borçlunun menkul ve gayrimenkul malları üzerinde derhal ihtiyati haciz tatbik olunur.

İhtiyati Haciz uygulamasını gerektiren durumlar:

-6183 sayılı kanun'un 9'uncu maddesi uyarınca borçludan teminat istenmesini gerektiren bir durumun olması,

-Borçlunun belli ikametgahının olmaması,

-Borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması,

-Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli süreler içinde teminat veya kefil göstermemiş olması,

-Şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kamu alacaklısı tarafından kabul edilmemesi,

-Mal bildiriminde bulunulmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,

-Para cezasını gerektiren bir fiil ile kamu davası açılmış olması,

-Borçlunun borcunu ödememek amacıyla kanunun 27, 29 ve 30'uncu maddelerinde belirtilen şekilde bazı tasarruf ve işlemlere girişmiş olması.

Belirtilen nedenlerin varlığı halinde, kamu alacaklısına ihtiyati haciz uygulanmak zorundadır. İhtiyati haciz borç ödeninceye veya yargı yoluna gidildiğinde Danıştaydan nihai karar çıkıncaya kadar devam eder. Hakkında ihtiyati haciz uygulanan borçluların daha sonraları kamu alacağını karşılayacak tutarda teminat göstermeleri halinde (menkul mallar hariç) yapılan ihtiyati haciz işleminin kaldırılacağının zorunlu olduğu Kanunun 16'ncı maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 14'üncü maddesinde ise ihtiyaten haczolunan malların borçlu veya üçüncü şahıslar elinde bırakılabilir. Bu yetki tahsil dairesindedir. Üçüncü şahıstan bir taahhüt senedi alınması şartıyla tahsil dairesi dilerse o malı kendisine bırakabilir.

Öte yandan kamu borçlusunun ihtiyati haciz kararına karşı her ne kadar İdari Yargılama Yargılama Usulü Kanununun 7'nci maddesinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmişse de 6183 sayılı Kanunun 15'inci maddesinde, belirlenen özel hüküm dolayısı ile 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesinde, ihtiyati haczin usulüne uygun olmadan yapıldığı veya ihtiyati haczin nedenlerinin bulunmadığı ileri sürülerek dava açılabileceği ve vergi mahkemesi kararının kesin olduğu düzenlenmiştir.

C- İhtiyati Tahakkuk:

İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının korunması ile ilgili önlemlerden farklı bir özelliğe sahip olan bu düzenlemeye 6183 sayılı Kanunun 17'nci maddesine yer verilmiştir. Sadece vergi ve resimlerin bir kısmının korunması amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir. Mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş borçlarının, tarh tebliğ itiraz yollarından geçmeden ve dolayısı ile normal tahakkuk yolları izlenmeden yapılan tahakkuktur.

İhtiyati tahakkuk, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi, bu vergilere ait zam ve cezalara uygulanabilecektir. Diğer kamu alacakları için bu önlemin uygulanması kanunen mümkün değildir.

İhtiyati tahakkukun uygulanabilmesi için Kanunun 17'nci maddesinde tespit edilen şartlardan birinin meydana gelmesi gerekmektedir. Bunlar;

Kanunun 9'uncu maddesinde belirtilen ve yukarıda açıkladığımız teminat gerektiren hallerin bulunması, kamu borçlusunun belli ikametgahının bulunmaması, borçlunun kaçmış olması veya kaçması mallarını kaçırması ve hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması, mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması gibi ihtiyati haciz sebeplerinden birisi ile kamu alacağının tehlikeye düşmesi halinin bulunması gerekmektedir.

Kamu alacağının tahsiline engel olmaya bağlı olarak yapılan ve kanunun 110'uncu maddesinde düzenlenen hüküm uyarınca kamu alacağının tahsili için takip işlemlerine başlanan borçlunun, borcun kısmen veya tamamen tahsiline engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarından bir kısmını veya tamamını mal varlığından çıkararak değerini düşürerek veya gizleyerek, kaçırarak muvazaalı olarak başkasının üzerine geçirerek vb. yollarla kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmüş bulunmalıdır.

Teşebbüsün muvazaalı olduğu, gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu durum uygulamada vergiye tabi faaliyetlerini paravan firmalar aracılığı ile yürüterek vergi kaçakçılığı yapanların borçlu oldukları kamu alacaklarının korunması ile ilgilidir. Bu durumlarda ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı olarak yapılacak ihtiyati haciz muvazaalı firmadan vergi ve resim bakımından yararlananların mal varlığına konacaktır.

Yukarıda belirtilen durumlardan birinin varlığı halinde vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilenlerle bunların zam ve cezalarının tahakkuk ettirilmesi için yazılı emir verebilir.

Ancak kanunun 18'inci maddesinde, haklarında yukarıdaki şekilde işlem yapılan mükel-

leflerin, henüz tahakkuk etmemiş matrahı belli olan veya olmayan vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları tahsil edilmemekle birlikte tahakkuku yapılacak, bu şekilde belirlenen tutarlar üzerinden ihtiyati hacze gidilebilecektir.

Matrahı belli olan vergi ikmalen veya re'sen tarh edilmiş veya tarh edilebilecek duruma gelmiş vergi ve cezaları ifade eder. Mükelleflerin bu duruma karşı 30 gün içinde dava açma hakları bulunduğundan tahakkuk etmeleri için ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinde dava açılmamışsa veya dava açılıpta vergi mahkemesinin verginin tarhiyatını ve cezanın kesilmesini onaylaması gerekir. Böyle durumlarda ihtiyati tahakkuk yapılarak ihtiyati haciz uygulanır.

Matrahı belli olmayan vergi ve cezaları ise mükellefin vermesi gereken beyannameleri vermemesi durumunda doğan bu durum geçmiş yıllara ait olabileceği gibi cari yıllara ait vergileri de kapsayabilir. Yani cari yılın henüz beyan ve tahakkuk dönemi gelmemiş vergilerin de tahakkukunun yapılabileceğini ifade eder. Örnek vermek gerekirse, 2004 yılına ait beyannamelerinden kurumlar vergisi beyannamesini ve KDV beyannamesini vermeyen mükellef için 2004 yılına ilişkin ihtiyati tahakkuk ve haciz, 2005 yılına ilişkin olarak 01.01.2005'ten sonra verilmeyen KDV beyannameleri için de ihtiyati tahakkuk yapılabilecektir.

İhtiyati tahakkuk geçici bir önlem olduğundan kesin tahakkukla arasında fark bulunabilmektedir. Bu durumda kanunun 19'uncu maddesinde ki hüküm dikkate alınarak vergi borcunun kesin hesaplanmasıyla birlikte genel hükümler dikkate alınarak ihtiyati tahakkuk işlemi düzeltilir.

Diğer taraftan aynen ihtiyati hacizde (ihtiyati hacizde sadece sebeplerine dava açılabilir) olduğu gibi kamu borçluları, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına vergi mahkemesine başvurarak 7 gün içinde dava açabilirler.

D- Rüçhan Hakkı:

6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesine göre, üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde kamu alacağı için haciz konduğunda bu alacakta hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten diğer bir ifade ile oranlanarak eşit bir şekilde bölünür. Örnek vermek gerekirse X şahsı 1000.YTL alacağı için Y'nin malına haciz koydurmuşsa, hacizli mal paraya çevrilmeden önce Alacaklı Kamu İdaresi 4000.YTL'lik kamu alacağı içinde aynı mala haciz koydurması durumunda, malın 4000.-YTL'sine satılması halinde alacaklı kamu idaresi satış bedelinin %80'ini olan 3200.YTL'sini, X şahsı ise 800.YTL'sini alır. Rüçhan hakkının uygulanması haczin paraya çevrilmeden önce haczin konması şartına bağlıdır.

Genel olarak kamu alacağı diğer alacaklılara olan borcundan önce gelir. Örnekte kamu idaresinden önce konulmuş bir haciz söz konusudur. Haciz işlemini önce kamu idaresi koymuş sonra X şahsı katılmış olsaydı, 4000.YTL satış bedelinin tamamı kamu alacağı olarak tahsil edilirdi.

Öte yandan yukarıda ifade edilen işlemler rehinli alacaklar için geçerli değildir. Yani malın paraya çevrilmesinde sağlanan bedelin tamamı rehinli alacaklının alacağına karşılık ödenir. Bundan sonra kalan kısım varsa kamu alacaklısınca tahsilat yapılır.

Ancak haciz konusu mal ile doğrudan ilgili olan gümrük vergisi bina ve arazi vergileri gibi eşya veya gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları rehinli alacaklar karşısında önceliğe sahiptir.

Açıklamaların gösterdiği bu öncelik hakkına rüçhan hakkı denilerek kamu alacağının ayrıcalıklı bir alacak olduğu hüküm altına alınmıştır.

E-Hükümsüz Sayılan İşlemler:

1) İvazsız Tasarrufların Hükümsüzlüğü

6183 sayılı Kanunun 27'nci maddesinde herhangi bir karşılık alınmadan yapılan bir hukuki işlemde örneğin karşılıksız olarak alacaktan vazgeçilmesi, bir mal vermenin taahhüt edilmesi gibi bağışlama ve ivazsız tasarruflarla, kamu alacağını ödememiş borçluların borcuna yetecek miktarda mal beyanında bulunmadan bu

gibi tasarruf ve bağışlamalarda malını kaçıran ve kamu alacağını ödemekten kaçınan iyiniyetli olmayan borçluların ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl veya ödeme süresinden sonra yaptıkları işlemler hükümsüzdür.

2) Bağışlama Sayılan Tasarruflar

Kamu borçlusu tarafından borcunu ödememek amacıyla akrabalık derecesi bulunan üçüncü dereceye kadar kan hısımları eşler ve ikinci dereceye kadar sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, borçlunun verdiği mal karşılığında alınan bedel çok düşük ise ve bu şekilde ki tasarruflar da Kanunun 28'inci maddesinde bağışlama olarak kabul edilmiştir.

3) Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar İle Kamu Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarruflar

Kanunun 29'uncu maddesi kamu alacağının borçlu tarafından ödenmemek amacıyla borçlunun mevcut bir borcu temin için sonradan verilen rehinler, vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeleri hükümsüz saymıştır. Bu hükümsüzlük işlemi ve fiilleri iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yapılan tasarruflar tarihleri ne olursa olsun hükümsüz sayılmıştır.

Yukarıda belirtilen bu işlem ve tasarrufların kamu borçlusu tarafından yapılması halinde, kamu alacağının tahsiline engel olunması amacına yönelik olduğu kabul edilerek, borçlu ile hukuki işlemde bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle ve bunların mirasçıları ve üçüncü kişilere karşı beş yıl içinde adli yargıda dava açılabileceği Kanunun 24, 25 ve 26'ncı maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Hükümsüz sayılan bu işlem ve tasarrufların alacaklı kamu idaresi tarafından iptal ettirildikleri takdirde bu işlemlerden ve tasarruflardan yararlanan üçüncü şahıslar elde ettiklerini aynen iade etmek zorundadırlar. Ancak elde edilen değerlerin elden çıkarılması halinde takdir edilen bedelini vermek veya ödemek zorunda olduklarıda kanunda belirtilmiştir.

F-Diğer Korunma Önlemleri:

6183 sayılı Kanunda yukarıda açıklanan korunma önlemlerinden başka çeşitli hükümler mevcuttur.

Kanunun 22'nci maddesinde kamu alacağını borçlusundan kesip, tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler bu ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde ödenmeyen alacakların bu kişilerden tahsil edileceğini hüküm altına almıştır. Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi uyarınca kesinti yapmak zorunda olanların veya Veraset ve İntikal Vergisinin 17'nci maddesinde Kamu İdare ve Müesseseleri, bankalar, sigorta şirketleri, mahkeme ve icra daireleri tarafından murislere yapılan ödemelerde bir belge ibraz edilmedikçe (%10, % 15 veya % 20 oranında) kesinti yapmak, en geç bir hafta içinde ilgili vergi dairesine yatırmak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Öte yandan kanunun 23'üncü maddesinde de kamu borçlusundan tahsil edilipte kanuni sebeplerle iadesi gereken kamu alacaklarının iade edilmeden önce, borçlunun muaccel hale gelmiş borçlarına mahsup edilmesi ve kalanının borçluya iade edilmesi hüküm altına alınmıştır.

Yine kanunun 32 ve 33'üncü maddelerinde tasfiye işlemlerine tabi tutulan kurumlarda tasfiye memurları, tüzel kişilikleri olmayan ortaklıklarda yabancı kurumların Türkiye de ki şube, ajans ve temsilciliklerinin tasfiyesi ise bu işle görevlendirilen kimseler tarafından yapılmaları halinde bunların tasfiyeye başladıklarını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorunda oldukları, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edilenleri dağıtamayacakları ve tasarrufta bulunamayacakları, aksi takdirde tahakkuk eden veya edecek olan kamu alacaklarından bu kişilerin sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca şahıs şirketi ortaklarının (adi ve esham lı komandit şirketlerde komandite ortakalar dahil) şahsi kamu borçları için ortaklığa yönelebileceği 34'üncü madde de borçluya ait mal

bulunmaması veya borçlunun malının borcu karşılamaya yetmemesi yahut borçlu veya ortaklığın bu kanuna göre teminat göstermemesi durumunda genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshi alacaklı kamu idaresi tarafından istenenilir. Eğer şirket ortağının diğer alacaklıları daha önce şirketin feshini istemişlerse, alacaklı kamu idaresi Kanunun 2'inci maddesindeki rüçhan hakkı düzenlemesindeki esalar dahilinde isteme katılırlar.

Bir diğer önemli koruma önlemlerinden Limited Şirketlerin kamu borçları nedeniyle ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olmalarıdır. Bu hüküm kanunun 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre limited şirket ortaklarının, kamu borcundan dolayı şahsen kamu borçlusu olarak takip edilebilmesi için kamu alacağının şirketin mal varlığından tahsil imkanının kalmamış olması gerekir.

Bununla birlikte uygulamada karşılaşılan önemli sorunlardan biri şirketteki hissesine devreden ortaklar bakımından takip yapılabilmesi için alacaklı kamu idaresinin devir işleminin kamu borcundan kurtulmak için yapıldığını tevsik etmesi, kanıtlaması gerekmektedir. Bunlar dışında devreden ortağın takibinde alacaklı tahsil dairesince talep edilen borcun mükellef şirketin ortağı bulunduğu zamana ait olması ve şirketin sermayesinin borcunu karşılayamaması durumunun tahakkuk ettiği anda şirketin ortağı olması gerekmektedir. Bunlar dışında;hisseleri devralan ortağın şirketi bu şekliyle aldığının kabul edilerek sorumlu tutulması gerekir.

Son olarak 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde de kamu alacaklarının ödenmemesi halinde mevcut borcun; tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıf ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından tahsil edileceği, yabancı şahıs ve kurumların, Türkiye'deki mümessilleri ve tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı yani bu kişileri de kapsadığı hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 36'ncı maddesinde ise birleşme devir ve şekil değiştirme ve bölünme halinde tahsil ve takip işinin hangi tüzel kişi hakkında yapılacağını göstermektedir. Buna göre birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirmelerde birleşen, devralan bölünmede varlıkları devralan tüzel kişiler ya da şekil değiştiren tüzel kişinin eski tüzel kişilerin yerini alacağı ve kamu alacağına karşılık gelen borçlardan dolayı sorumlu olacakları ve bu mükellefiyetlerini zamanında yerine getirmek zorunda oldukları belirtilmektedir.

Açıklanan yukarıdaki diğer korunma hükümleri yanında 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22'nci maddesinde 6183 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde söz konusu edilen kamu alacaklarından borçlu bulunan şahıslara yurtdışına çıkma yasağı uygulanmaktadır.

Yurt dışına çıkış yasağı konulmasını gerektiren kamu alacağı miktarı, halen 15 milyar lira ve üzeri olarak belirlenmiştir.

Bu miktarın altında borcu bulunan şahıslar hakkında tahsil dairelerince yurt dışına çıkış yasağı uygulanmamaktadır.

III-SONUÇ

Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda sayılan alacakların korunmasına ilişkin hükümler, kamu alacağının cebri takibat ve tahsili ile ilgili olmayıp tamamen korunmasına yönelik olması bakımından farklı esaslara dayanmaktadırlar. Böylece kamu alacağının tahsilinde, kendiliğinden ödenmesinde veya cebren takip ve tahsilinden önce tehlikeye girmesini önlemek, kamunun hakkını korumak amacını taşıyan bu önlemler kamu finanmanın sağlanmasında o derece önem arzetmektedir. Bu hükümlerin varlığı kamu hukukunun diğer özel hukuk dallarından farklı bir boyutta değerlendirilmesi gerektiğine neden olmaktadır.