

VERGİ BORCU NEDENİYLE YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI

(ABD YÜKSEK MAHKEMESİ'NİN LIPPER KARARI'NDAN, İNSAN
HAKLARI AVRUPA MAHKEMESİ'NİN RIENER KARARINA:
HUKUK STANDARTLARI)

Billur YALTI *

Giriş

Türk vergi hukukunda, vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı uygulaması hukuk standartları bakımından tartışmalı bir kurum olagelmıştır. Yurt dışına çıkış yasağı vergi yükümlüsünün seyahat özgürlüğüne bir devlet müdahalesidir. Bu nedenle, özgürlüğün sınırlandırılmasını ifade eden bu müdahalenin, meşru ve ölçülü olarak yapıp yapılmadığı hukuk devleti uygulaması açısından ölçümlenmesi gereken bir konudur.

Vergi yükümlüsünün seyahat özgürlüğüne getirilen sınırlamanın yasal dayanağı, Pasaport Kanunu'nun¹ 22. maddesi olmuştur. Buna göre, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmeyeceği (f. 1), bunların yurt dışına çıkışlarının engelleneceği ve kendilerine pasaport veya vesika verilmeyeceği (f. 4), verilmişse geri alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, vergi borçlusu, ya pasaport verilmeyerek ya da fiilen² sınır kapısından çevrilmek suretiyle yurt dışı çıkış yasağı konusu olabilmektedir. Yasağın esas ve usule ilişkin konuları Maliye Bakanlığı'nın tebliği ile düzenlenmiş, borç miktarına ilişkin sınır, borcun nevi, yasağın kaldırılma koşul ve usulleri tebliğ hükümleri ile belirlenmiştir.³

* Prof. Dr. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı.

¹ 5682 sayılı Pasaport Kanunu, RG 24.7.1950.

² Güneş, Gülsen, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış," *Vergi Sorunları*, Sayı 203, Ağustos 2005, s.117-118.

³ Tahsilat Genel Tebliği, Seri. no. 395, RG 11.6.1996; Tahsilat Genel Tebliği, Seri No.439, RG 27.4.2006.

Vergi tahsil olanaklarını koruma tedbiri olarak bu yasağın Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) düzenlenmesi daha doğrudur.⁴ Nitekim bu mahiyette bir kanun tasarısı TBMM gündemindedir. Tasarı çerçevesinde, AATUHK'a eklenecek mükerrer 36.madde yurt dışına çıkış yasağı başlığı altında şu düzenlemeyi içermektedir:⁵ Amme borçlusu hakkında alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca yurt dışına çıkış yasağı uygulanır(f. 1). Maliye Bakanlığı, yurt dışına çıkış yasağı uygulanmasını gerektirir amme alacağının tutarını, hangi hallerde yasağın kaldırılacağını ve diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (f. 2).

Bu madde metni, yürürlükteki sistemin seyahat özgürlüğüne (AY m. 23) aykırılığı yönünde bugüne kadar doktrinde⁶ yer alan veya sistemin aksayan yönleri için uygulamacılar⁷ tarafından ortaya konulan eleştirilerin, yasa hazırlayıcıların ve yasa koyucuların gündemine girmediğini ortaya koymaktadır. Çünkü bu madde ile yine kanunda yer alması gereken esasa ilişkin konular idarenin düzenlemesine bırakılmaktadır. Maddede sadece kodifikasyon değişikliği yapılmakta, Pasaport Kanunu metninde yer almayan (ama de facto kullanılan) "yetki" düzenlemesi getirilmekte, vergi borcundan amme borcuna geçişin yasal zemini oluş-

⁴ Aynı yönde, Güneş, s.126-127.

⁵ TC Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Sayı: B.02.0.KKG.0.10/101-1109/2198, 12.5.2005, *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsil ve Terkinine İlişkin Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu* (1/1030), Dönem: 22, Yasama Yılı: 3, TBMM (S. Sayısı: 904), Madde 16.

⁶ A. Doğrusöz, Bumin, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı ve 5 Milyarlık Sınır," *Yaklaşım*, Sayı 72, Aralık 1998; Güneş, s. 125 vd.

^{b)} Özek, Çetin, "Pasaport Kanunu'nun 22. Maddesi Anayasa'ya Aykırı mıdır?" (Mahkeme Kararları Kroniği), *İHFM*, C. XXIX, S.4, 1964, s.1168 vd; Aybay, Rona, "Bir Kamu Özgürlüğü Sorunu: Pasaport Kanunu'nun 22. Maddesi," *Amme İdaresi Dergisi*, C. VII, Sayı 4, 1974, s.11; Szer, Abdullah, "Pasaport Kanunu Madde 22 ve 23: 1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Ek 4 No.lu Protokol'e Aykırılık Sorunu," *AÜSBF Dergisi*, C. 57, No.3, Temmuz-Eylül 2002, s. 49; Koca, Mahmut, "Tutuklamada Orantılılık İlkesi Çerçevesinde Bir Koruma Tedbiri Olarak Yurt dışına Çıkarmama," <http://www.jura.uni-sb.de/turkish/MKoca1.html>

⁷ Öztürk, Orhan, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkma Yasağı," *Vergi Dünyası*, Sayı 162, Şubat 1995; Kıratlı, Aydın, "Vergi Borcu Olanlara Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulaması," *Vergi Dünyası*, Sayı 219, Ocak 2000; Sağlam, Erdoğan, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Konulması," *Vergi Dünyası*, Sayı 248, Nisan 2002; Nur, Ekrem, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulamasının Anayasa'ya Aykırı Olduğu", *Yaklaşım*, Sayı 147, Mart 2005; Çetinkaya, Oğuz, "Vergi Hukukunda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması," <http://www.legalisplatform.net/ozel-dosyalar.asp?syf=2>

turulmaktadır. O halde yurt dışına çıkış uygulamasında problem alanlar hala güncelliğini korur görünmektedir, çünkü getirilmesi düşünülen düzenleme de anayasa/ insan hakları hukukunun ilke ve standartlarını yansıtır mahiyette değildir.

Seyahat özgürlüğünün vergi borcu nedeniyle sınırlandırılmasında uygulanacak hukuk standartları Anayasa/BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi/İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) düzleminde bir okuma biçimi gerektirir. Gerçi Pasaport Kanunu'nun 22.maddesi, 1963 tarihinde Anayasa Mahkemesi'nce Anayasa'ya uygun bulunmuştur. Mahkeme, *"bir vergi borçlusunun yurt dışına çıkması, devlet alacağını tahsil-siz hale getirebilir. Devlet gelirleri ile başarılabilecek kamu hizmetlerini ilgilendiren bu konuda kanun koyucunun, kamu yararına tedbirler almasında Anayasa'ya aykırılık düşünülemez. Borcunu ödemesi halinde seyahatine engel kalmayacak olan bir kimsenin borçlu olduğu sürece, yurt dışına çıkmasının yasak edilmesiyle seyahat hürriyetinin özüne dokunulmuş olamaz"* demiştir.⁸ Bununla beraber literatürde, vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağının Anayasa'ya ve/veya İHAS'a aykırı olduğu haklı olarak yinelenmiş ve AYM kararı eleştirilmiştir.⁹

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), yakın tarihli Riener Kararı'nda,¹⁰ Bulgaristan'daki vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkış yasağını sözleşmeye aykırı bulmuştur. Ülkemizde 31.5.2006 tarihi itibarıyla sadece İstanbul'da, hakkında yurt dışı çıkış yasağı bulunan 28.732 yükümlü vardır, bu sayı Haziran verileri ile 30.217'ye yükselmiştir.¹¹ Bu açıdan, bu yazının amacı, uygulanan ve AATUHK çerçevesinde uygulanmaya devam edecek olan yasağın hem Anayasa'ya hem de BM ve İHAS sözleşmelerine aykırı yönlerini Riener Kararı üzerinden yeniden değerlendirmektir. Ancak bu yazıda, sadece Avrupa hukuku değil, Amerikan standartları da ele alınacaktır. Amaç ulusal düzenlemelerimizin hukuka aykırılığını uluslararası standartlar bağlamında ortaya koymaktır.

⁸ E.1963/190, K.1963/100, 29.4.1963, <http://www.anayasa.gov.tr>

⁹ Bkz., dipnotu 2 ve 6.

¹⁰ Riener v. Bulgaria, 27.5.2006. Karar metnine <http://cmiskp.echr.coe.int> adresinden ulaşılabilir.

¹¹ Söz konusu bilgiye bakanlık yetkilileri ile şahsi görüşme sonucu şifahen ulaşılmıştır.

I. Yurt Dışına Çıkış Yasağı:

Tahsil Olanaklarını Koruma Tedbiri: Ulusal Hukuklar

1. Anglo Amerikan Hukuku

a. ABD: Lipper Kararı

Amerikan hukukunda yurt dışına çıkış yasağı, verginin tahsilini sağlamaya yönelik araçlardan biridir ve vergi idaresinin tahsil olanaklarını koruma amacını taşır.¹² Bu anlamda, yükümlünün bedensel varlığına değil, malvarlığına yöneliktir. İç Gelir Yasası (IRC), Sec. 7402 (a) çerçevesinde, vergi yasalarının uygulanması için yurt dışına çıkış yasağının uygulanabilmesi ancak mahkeme kararı ile olanaklıdır (a writ of ne exeat republica).¹³ Yargı organları, yasağın, olağanüstü bir önlem olduğunu¹⁴ ve anayasal bir hak olan seyahat özgürlüğüne getirilen sınırlama nedeniyle de hukukun üstünlüğüne dayalı olarak uygulanması gerektiğini belirtir.¹⁵ Bu çerçevede, mahkemeden çıkış yasağı kararı isteyen vergi idaresi, olayın bütün olgu ve koşullarını ortaya koymak durumundadır.¹⁶ Yükümlünün vergi borcu olduğu, malvarlığını yurtdışına transfer etme amacının bulunduğu, daimi olarak yurt dışına kaçma niyeti vergi idaresi tarafından kanıtlanmalıdır.¹⁷

Amerikan hukukunda vergi borcundan yurtdışı çıkış yasağının standartlarını belirlemek açısından, IRS v. Lipper Davası¹⁸ iyi bir örnek teşkil eder. Dava konusu olaylar şöyledir:

Bay Lipper, Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS)'in yazılı bilgi taleplerine yanıt vermemiş, tebligat için dairesine gelen vergi memurlarına kapıyı açmamış, telefonuna bırakılan mesajlara cevap vermemiştir. IRS, Lipper'in bu süreçte iki adet gayrimenkulünü sattığı, mobilya ve eşyalarını elden çıkardığı istihbaratını almıştır. Son bilinen adresine yapılan ziyarette kapı açılmamış, kapıcı olduğunu iddia eden bir şahıs diafondan Lipper'in o adresten ayrıldığını söylemiştir. Komşular, Lipper'in bütün

¹² Bkz., US Department of Justice, Tax Division Judgement Collection Manual, http://www.assetprotectionbook.com/judgment_collection_II-prejudgment.htm

¹³ 26 U.S.C. § 7402(a), 28 U.S.C. § 1651.

¹⁴ IRS v. Lipper, 1981 WL 1762 (N.D. Cal.1981), para.54.

¹⁵ IRS v. Lipper, para.53.

¹⁶ IRS v. Lipper, para.54.

¹⁷ United States v. Shaheen, 445 F. 2d 6 (7th Cir. 1971)

¹⁸ IRS v. Lipper, para.1-48.

eşyalarını ve söz konusu daireyi başka bir şahsa sattığını ifade etmiştir. Daireyi satın alan kişinin binada kapıcı diye bir kişi olmadığını söylemesi üzerine, memurlar tekrar dairenin kapısını çalmıştır. Daha önce kapıcı olduğunu iddia eden kişi, Lipper olduğunu, ülke dışına çıkmayı planladığını kabul etmiştir. Dairede yapılan aramada evin boş olduğu, bavulların hazır beklediği belirlenmiş, bir Fransa haritası, İngilizce-Fransızca bir sözlük, Fransa vize başvuru formları, birçok eşya satış faturası bulunmuştur. Telesekretere bırakılmış bir mesajda, *“Fransa’da bol şans”* dendiği tespit edilmiştir. Her ne kadar Fransa’ya uçak bileti alındığı veya rezervasyon yaptırıldığı belirlenemezse de, Lipper IRS memurlarına biletlerini genellikle havaalanından nakit ödeme ile aldığını ifade etmiştir. Bunun üzerine IRS, Lipper’in yurtdışına çıkışının yasaklanması için mahkemeye başvurmuştur.

Mahkeme şöyle demiştir: *“Hükümet yurtdışı çıkış yasağı talebinin olgusal dayanaklarını ve sebeplerini ortaya koymuştur. Hükümet, Lipper’in büyük miktarlara ulaşan vergi borcu bulunduğunu, bütün önemli varlıklarını tasfiye ettiğini, derhal ve sürekli olarak bu ülkeyi terk etme amacını kabul ettiğini, yurtdışına çıkış yasağı olmaksızın Lipper’in malvarlığının önemli bölümünün, imkansız değilse de büyük oranda, tahsile konu edilmesinin zor olacağını ortaya koymuştur. Buna ek olarak, Hükümet, yurt dışı çıkış yasağı kararı verilmediği takdirde, Lipper’in vergi borcunun yerine getirilmesini sağlamaya yönelik girişimlerin boşa gideceğini göstermiştir. ...”*¹⁹

Bu davadan yurt dışı çıkış yasağı konusunda şu standartlar tespit edilebilir: 1. yurt dışına çıkış yasağının mahkeme kararına bağlanması, 2. yurt dışı çıkış yasağının gerekliliğini ispat yükünün vergi idaresine düşmesi, 3. malvarlığını yurt dışına çıkarma amacının varlığına dair makul şüphenin bulunması ve 4. yurt dışına çıkış ile tahsilat imkansızlığı arasında illiyet bağının bulunması.

b. İngiltere

İngiltere’de vergi idaresi mahkemeden Mareva yasaklaması (bir kişinin malvarlığını yurtdışına çıkarmasını yasaklayan karar), diğer tarafın ülke dışına çıkışının yasaklanması şeklinde Bayer yasaklaması (Yüksek Mahkeme Yasası 1981, Sec. 37(1)), veya aynı mahiyette sonuçları olmakla

¹⁹ IRS v. Lipper, para. 55.

birlikte eski çıkış yasak kararı (writ of “*ne exeat regno*”) isteyebilir. Kişinin sadece bir miktar borcu ödememiş olması kararın alınması için yeterli değildir. Mahkemeden Sec. 37(1) çerçevesinde bir karar alınabilmesi için, davacı, kararın “*gerekli ve uygun*” olduğuna mahkemeyi ikna etmelidir. *Ne exeat regno* kararı bir dizi koşul mevcutsa verilebilir, mesela diğer tarafın ülke içinde bulunmaması halinde davacının eylemde bulunmasının maddi olarak tehlikeye düşeceğine inanması için yeterli sebebin ortaya konması gibi. Bu kararlar kişinin özgürlüğüne müdahale olduğundan, gerektiğinden uzun süreli olarak verilemez.²⁰

c. İrlanda

İrlanda mahkemeleri de, İngiliz mahkemeleri gibi, Mareva veya Bayer yasaklaması verebilir. Yüksek Mahkeme, bu yöndeki kararların yalnızca istisnai olarak ve koşulların gerektirmesi sebebiyle verilebileceğine karar vermiştir. Bu koşullardan biri de, kişinin adaletin yerine gelmesini ve/veya mahkeme kararının uygulanmasını engellemek amacıyla yurt dışına çıkmak üzere olduğuna inanmak için makul nedenlerin bulunmasıdır. Yasak kararı cezalandırma amacıyla verilemez. Yasak kararı daha alt düzey bir yol yeterli olacaksa verilmez, verilen karar da ara mahiyette bir karardır ve kısa bir zaman dilimi ile sınırlı olmalıdır.²¹

2. Kıta Avrupası Hukuku

Vergi borçları nedeniyle yükümlünün yurt dışına çıkışının yasaklanabildiği ülkeler şunlardır: Hırvatistan, Moldova, Hollanda, Slovakya, Gürcistan, Polonya, Rusya, Ukrayna ve Norveç. Yunanistan ve Macaristan söz konusu mevzuatı yürürlükten kaldırmıştır. Bu ülkelerin çoğunda, ödenmeyen vergi borçları için seyahat yasağının getirilmesi koşulsuz değildir. Örneğin Hırvatistan’da, yükümlünün vergi kaçıracağı konusunda makul şüphe varsa pasaport başvurusu reddedilebilmektedir. Hollanda’da, vergi ödevini yerine getirmeyi ihmal ettiğine inanmak için iyi sebepler varsa, pasaport verilmeyebilir veya iptal edilebilir.

²⁰ Riener v. Bulgaria, para. 76-78.

²¹ Riener v. Bulgaria, para. 80.

Slovakya’da, bir vatandaşın bir kararın uygulanmasından kaçındığı veya kararın uygulanmasını engellemeye çalıştığı veya böyle yapacağına inanmak için sebepler olduğu takdirde, mahkeme veya vergi idaresinin talebi ile pasaport iptal edilebilir veya talep reddedilebilir (yabancılara da yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilir). Polonya’da, hakkında borcunu yerine getirmedeği yönünde kesin mahkeme kararı bulunan kişilerin yurt dışına çıkışı, sadece o kişinin yurt dışına çıkışı borcun tahsilini imkansız hale getirecekse engellenebilir. Norveç’te, eğer bir mahkeme kararının uygulanması için gerekli ise ve malvarlığına el konulması yeterli teminatı sağlamıyorsa borçlunun yurt dışına çıkışı engellenebilir (eğer olayın mahiyeti ve tüm koşulları etrafında çıkış yasağının uygulanması orantısız ağırlıkta bir önlem niteliği kazanıyorsa yasak kararı verilemez) ve karar 3 aylık süre sonunda kendiliğinden kalkar.²²

II. Yurt Dışına Çıkış Yasağı:

Tahsil Olanaklarını Koruma Tedbiri: Uluslararası Hukuk

a. BM Kişisel ve Siyasi Haklar Sözleşmesi

Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Sözleşmesi’nin 12. maddesi, seyahat özgürlüğünü düzenler. Buna göre:²³

1. Bir devletin ülkesinde hukuka uygun olarak bulunan bir kimse, o ülke sınırları içinde seyahat etme özgürlüğüne ve yerleşeceği yeri seçme hakkına sahiptir.

2. Herkes kendi ülkesi de dahil, bir ülkeden ayrılmakta serbesttir.

3. Yukarıda belirtilen haklar, bu sözleşmede tanınan diğer haklara uygun olarak ulusal güvenlik, kamu düzeni (ordre public), genel sağlık veya genel ahlak veya başkalarının hak ve özgürlüklerini korumak için gerekli sebepler ile hukuken öngörülmüş sınırlamalar dışında hiç bir sınırlamaya tabi tutulamaz.

²² Riener v. Bulgaria, para. 72-74.

²³ a) Çeviren Osman Doğru, bkz., <http://aihm.anadolu.edu.tr>; İlgili olarak bkz., Aybay, Rona, “Bir İnsan Hakkı Olarak Uluslar arası Seyahat Özgürlüğü,” *İnsan Hakları Yıllığı*, Yıl 1, 1979, s.80.

^{b)} BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi’ni onaylamış ve onay belgesi 23.9.2003 tarihinde Birleşmiş Milletler (BM) Genel Sekreteri’ne tevdi edilerek, söz konusu Sözleşme’ye taraf olunmuştur (Kanun No. 4868, RG 18.6.2003; BKK. No. 2003/5851, RG 21.7.2003).

4. Hiç kimse, kendi ülkesine girme hakkından keyfi olarak yoksun bırakılamaz.

“3. fıkranın hazırlık çalışmaları, başlangıçta sınırlama sebeplerinin bir liste halinde 14 madde halinde sıralandığını göstermektedir. Bunlar arasında vergi borçları da vardır, sonra genel bir sınırlama düzenlemesi getirilerek listeden vazgeçilmiştir. Birleşmiş Millet İnsan Hakları Komitesi, 27. nolu (1999) yorumunda –ki bu yorum İHAS yorumuna da temel teşkil eder– şöyle demiştir: ‘Sınırlamanın sınırlama sebeplerine hizmet etmesi yetmez, aynı zamanda onları korumak için gerekli olmalıdır. Sınırlayıcı önlemler orantılılık ilkesine uygun olmalı, koruma fonksiyonunu yerine getirmeye uygun olmalıdır, arzu edilen sonucu gerçekleştirmeye yarayabilecek önlemler içinde en az müdahaleci önlem seçilmelidir, ayrıca korunan fayda ile orantılı olmalıdır.’”²⁴

b. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi

a. Kural

İHAS 4. nolu Protokol’ün 2. maddesi seyahat özgürlüğünü düzenler.²⁵

Buna göre,

“Bir devletin ülkesi içinde hukuka uygun olarak bulunan herkes, bu ülke içinde serbestçe seyahat etme hakkına ve ikametgahını seçme özgürlüğüne sahiptir.

Herkes kendi ülkesi dahil, bulunduğu ülkeden çıkmakta serbesttir.

Bu hakların kullanılmasına, ulusal güvenlik veya kamu güvenliği için, kamu düzeninin sürdürülmesi, suçların önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması bakımından hukuka uygun bulunmayan ve demokratik bir toplumda gerekli olmayan herhangi bir sınırlama konamaz.

²⁴ Riener v. Bulgaria, para. 82-83.

²⁵ 4.Protokol, 16 Eylül 1963 tarihinde imzaya açılmış ve 2 Mayıs 1968 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye 4. Protokol’ü onaylamıştır (Kanun No. 3975 RG 26.2.1994, BKK No.84/5749, RG 14.7.1994). Ancak onay belgelerinin teatisi tamamlanmadığından Türkiye halen Protokol’e taraf değildir.

Birinci fıkrada belirtilen haklar ayrıca, belirli bölgelerde, demokratik bir toplumdaki kamu yararının haklı kıldığı ölçüde ve hukuka uygun olarak sınırlandırılabilir.”²⁶

Bu maddenin vergi borçları bakımından değerlendirildiği dava Reiner davasıdır. Şimdi bu davadaki standartları belirleyelim.

b. Yorum: İHAM Riener Kararı

aa. Olgular

Dava konusu olayın özeti şöyledir:²⁷ 1985’te Avusturya’ya taşınan Bulgaristan vatandaşı Riener 1989’da Avusturya vatandaşlığını almıştır. Avusturya merkezli bir şirketin ortağı ve üst düzey yöneticisi olan Riener 1991’de Bulgaristan’da dar yükümlü sıfatıyla mükellefiyet tesis ettirmiştir. Faaliyet konusu Bulgaristan’a kahve ithalatıdır. 1991 ila 1995 yılları arasında zamanının çoğunu Bulgaristan’da geçiren başvuru o tarihten itibaren Bulgaristan’da oturmaktadır. 1 Temmuz 1992’de Sofya Vergi Dairesi, başvuru hakkında ödenmeyen özel tüketim vergisi ve faiz olmak üzere toplam 1 Milyon ABD dolarına eşit ek vergi tarhiyatı yapmıştır. Söz konusu işlem hakkında Riener’in yaptığı bütün itirazlar ve açtığı davalar reddedilmiştir. 1992 ve 1993 yıllarında vergi idaresi başvuruçunun ve şirketinin banka hesaplarına tedbir koymuştur. Bu da vergi alacağının ancak %2’sine tekabül etmiştir.

1 Mart 1995’te Sofya Vergi Dairesi, Pasaport Dairesi’nden Pasaport Kanunu uyarınca, mahkemelerce onaylanan(kesinleşmiş) vergi borçları ödenene kadar yurt dışına çıkış yasağı kararı almasını talep etmiştir. 7 Mart 1995’te Pasaport Dairesi yurt dışı çıkış yasağı kararını almış ve 4 Nisan 1995’te Bulgar sınır polisi, Yunanistan’a geçmeye çalışan Riener’in Avusturya pasaportuna el koymuştur. Başvuruçunun Bulgaristan pasaportu yoktur. Riener’in başvurusu üzerine, Pasaport Dairesi vergi borcu nedeniyle yurtdışı çıkış yasağı uygulandığı bilgisini kendisine vermiştir. Riener İçişleri Bakanlığı’na itiraz etmiş, Bakanlık itirazı reddetmiştir. Riener, bunun üzerine dava açmıştır, ancak mahkeme yapılan işlemin hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. Temyiz sürecinde de davası

²⁶ CETS No.: 046, Çeviren Osman Doğru, bkz., <http://aihm.anadolu.edu.tr>

²⁷ Riener v. Bulgaria, para. 8 vd.

reddedilen Riener hakkında, Bulgaristan'daki yüksek enflasyon döneminde vergi idaresince yapılan yeni hesaplamalarla vergi borcu 160 bin ABD Doları olarak belirlenmiş, yurt dışı çıkış yasağı yenilenmiştir. Riener'in yasağın kaldırılması yönündeki bütün itiraz ve davaları reddedilmiş, 26 Ağustos 2004'te vergi borcunun zamanaşımına uğraması nedeniyle yasak kaldırılmıştır. Bu süreçte Riener'in Bulgar vatandaşlığının yeniden tanınması yönündeki taleplerinin reddi, tazminat davaları süregelmiştir. Başvurucu, vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkış yasağı uygulamasının 4. protokolün 2. maddesi çerçevesinde seyahat özgürlüğünü ihlal ettiği iddiası ile İHAM'a taşımıştır.²⁸

bb. Test Standardı

İHAM herhangi bir sınırlamanın sözleşmeye uygun olup olmadığını ölçmek için şu standardı geliştirmiştir:

*"P-4-2 kişinin, seçimine bağlı olarak diğer bir ülkeye gitmek için ülke dışına çıkma hakkı da dahil olmak üzere, seyahat özgürlüğünü güvence altına alır. Bu hakkı sınırlayan herhangi bir önlem yasaya dayalı olmalı, Sözleşme maddesinde geçen meşru amaçlarla yapılmalı ve kamu yararı ile birey hakkı arasında adil bir denge gözetmelidir. ...Başvurucunun Bulgaristan'ı terk etmesine yönelik yasak bir kamu otoritesinin kişinin yurtdışına çıkış hakkına müdahale teşkil eder. O halde, bu müdahalenin yasal olup olmadığı ve meşru bir amacın gerçekleştirilmesi için demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı araştırılmalıdır."*²⁹

Mahkemenin test standardı, 1. sınırlamanın yasal olup olmadığı; 2. sınırlamanın meşru bir amaca dayanıp dayanmadığı; 3. sınırlama-

²⁸ İlgili mevzuat açısından, Bulgar Anayasa'sı "herkes yurt dışına çıkma hakkına sahiptir ve bu hak, kanuna uygun olarak, ulusal güvenlik, kamu sağlığının ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla sınırlandırılabilir" şeklindedir. Pasaport Kanunu'na göre, kişinin, malvarlığının borç miktarını karşıladığı veya teminat gösterildiği haller müstesna olmak üzere, devlete veya Bulgar vatandaşı gerçek veya tüzel kişilere karşı önemli mali borçlarının bulunduğu mahkeme kararıyla sabit olduğunda, pasaport talebi reddedilebilir veya mevcut pasaporta el konabilir. Yabancılar Yasasına göre ise bir yabancıнын devlete mali yükümlülük veya para cezası borcunun bulunduğu hallerde yurtdışına çıkış izni verilmeyebilir. Yükümlülüklerin yerine getirileceğine dair taahhütte bulunulması veya teminat gösterilmesi hallerinde çıkış izni verilebilir.

²⁹ para. 109.

nın orantılı olup olmadığı şeklindedir. Bu son test, kamu-birey yararı dengesinin ölçümlemesini ifade eder ve bütün olarak demokratik bir toplumda gereklilik testinin içeriğini oluşturur. Diğer bir deyişle, “demokratik bir toplumda özgürlüklerin sınırlandırılmasının hukuka uygun olabilmesi için sınırlama ve izlenen amaç arasında ölçülü bir oranın bulunması”³⁰ gerekir.

cc. Test Uygulaması

aaa. Yasallık

Mahkeme, sınırlamanın Bulgar hukukunda hukuki dayanaklarının olduğu değerlendirmesini yaparak şöyle devam etmiştir:

*“Mahkemeye göre, yurt dışına çıkış yasağının hukukiliğine ilişkin olarak cevaplanması gereken diğer sorular, yani yasağın süresi, borcun hesaplanması ve zamanaşımı meselesi bakımından öngörülebilirliğin ve yetkililerin hukuki işlemlerinde belirliliğin sağlanıp sağlanmadığı sorusu orantılılık problemi ile yakından bağlantılıdır ve P-4-2/3 çerçevesinde ele alınmalıdır...”*³¹

bbb. Meşru Amaç

Mahkeme, sınırlamayı meşru amaç yönünden değerlendirirken, başvurunun yurt dışına çıkış hakkının büyük miktarda vergi borcunun ödenmesini sağlama amacıyla sınırlandığını, mülkiyetin korunmasını düzenleyen Protokol 1-1’de devletin vergilerin ödenmesini sağlama amacıyla gerekli gördüğü önlemleri alma yetkisinin saklı tutulduğunu, bu türden sınırlamaların, kamu düzeninin sürdürülmesi ve başkalarının haklarının korunması amacıyla getirildiğini ve bu nedenle de yurt dışı çıkış yasağının meşru bir amacının bulunduğunu belirtmiştir.³²

³⁰ Metin, Yüksel, *Ölçülük İlkesi- Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Ankara, 2002, s.88. Ayrıca bkz., Arslan, Zühtü, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması: Anayasa’nın 13. Maddesi Üzerine Bazı Düşünceler,” *Anayasa Yargısı*, No.19, Ankara, 2002, s.226.

³¹ para.112-113.

³² para.114-117.

ccc. Orantılılık

Mahkeme, orantılılık testini uygularken değerlendirmesini şu unsurlar üzerine kurmuştur:

Birincisi *“vergi miktarına”* ilişkin değerlendirmedir. Olayda tam miktar ortaya konulmamasına rağmen, nihai olarak 150 bin Avro’ya karşılık düşen bir vergi borcu için, *“söz konusu miktarda ödenmemiş vergi borcunun tahsil edilmesindeki kamu yararı, başvurucunun hakları üzerinde uygun sınırlamaları gerektirebilir. Devletler mali politikalarını oluşturmak ve çerçevesini çizmek ve bu vergilerin ödenmesini garanti altına alan düzenlemeler yapmak konusunda belli bir takdir yetkisine sahiptir...”* demiştir.³³ Demek ki mahkeme, orantılılık testi için olay özelinde miktarın yüksekliği ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir denge gözetilmesini talep etmektedir.

İkincisi yurt çıkış yasağının *“uygulama süresine”* ilişkin değerlendirmedir: *“Mahkeme, Kasım 2000 tarihi itibarıyla... başvuru hakkındaki yurt dışı yasağının beş yıldan fazla sürdüğüne dikkat çeker. Dahası, Eylül 2004 tarihine kadar yaklaşık dört yıl daha durum değişmemiştir. Kişinin seyahat özgürlüğünün sınırlandırılması başlangıçta gerekse bile, bunu otomatik olarak uzun bir zaman diliminde uygulamaya devam etmek, önlemi kişinin haklarını ihlal eden orantısız bir önleme dönüştürebilir.”*³⁴ Demek ki yasağın uygulama süresinin uzunluğu önemli bir unsurdur.

Üçüncüsü mahkeme, uygulamanın *“otomatik bir uygulama olup olmadığı”* değerlendirmiştir. Bunun anlamı, koşullara bağlı –tahsil imkânları, mal varlığı araştırması, yurt dışına çıkışın tahsil olanağı üzerindeki etkisi gibi– hiçbir değerlendirme yapılmaksızın, vergi borcu olmasının tek başına otomatik bir yurt dışı çıkış yasağına dönüşmemesi gereğidir: *“Orantılılık ilkesi çerçevesinde, ödenmeyen borç nedeniyle bir kişinin yurt dışına çıkış hakkının sınırlandırılması sadece amacına, yani borcun tahsiline hizmet ettiği müddetçe haklı olabilir. ... Yani, böylesi bir sınırlama, ödeme gücü olmadığı için fiilen (de facto) uygulanan bir cezaya dönüşmemelidir. Mahkemeye göre, yetkililer, vergi dairesinin vergi alacağının başka yollarla tahsili için makul girişimlerde bulunup bulunmadığı ve borçlunun ülkeyi terk etmesinin alacağın tahsilini imkansızlaştırıp imkansızlaştırmayacağı gibi faktörlerin ışığında*

³³ para. 118-119.

³⁴ para. 120-121.

kararlarını periyodik olarak değerlendirmeksizin kişinin seyahat özgürlüğüne yönelik sınırlamayı uzun dönemler boyunca sürdüremez. Başvurucunun davasında vergi idaresinin, hem 4. Protokol'ün Bulgaristan'da yürürlüğünden önce hem de sonra, aktif olarak alacağını tahsil girişiminde bulunduğu söylenemez. Özellikle, 1993 yılından sonra başvurucunun Bulgaristan'daki malvarlığına yönelik bir el koyma girişiminde de bulunulmamıştır. Başvurucunun 3 Ocak 1999 tarihine kadar haczedilen 50 bin ABD doları da bu tarihten sonra başvurucuya geri ödenmiştir. Başvurucunun Avusturya'daki malvarlığını- eğer varsa- araştırma yönünde bir girişimde de bulunulmamıştır. Mahkemeye göre, vergi alacağının en azından bir kısmını tahsil etmek için vergi dairesinin açık yollara başvurmamış olması, hükümetin yurt dışı çıkış kararının tahsilat için gerekli olduğu ve seyahat özgürlüğünün orantılı bir biçimde sınırlandırıldığı iddiasını ortadan kaldırmaktadır. Hükümetin iddiasının tersine yurt dışı çıkış yasağının dönemler itibariyle yenilenmesi, başvurucunun davranışlarının, mali kaynakları hakkındaki bilgiye veya ülke dışına çıkmasına izin verildiği takdirde tahsilat imkanlarının tehlikeye düşeceğini ortaya koyan somut bir göstergenin değerlendirilmesine dayanmamaktadır. Başvurucunun yurtdışında bir ailesinin bulunduğu değerlendirilmemiştir. Yurt dışı çıkış yasağına ilişkin idari kararlar ve bunları onaylayan yargı kararları, ne 4. Protokol'ün yürürlüğünden önce ne de sonra, herhangi bir orantılılık değerlendirmesi içermemiştir".³⁵

Dördüncüsü mahkeme, orantılılık ölçümlemesini sağlayacak unsurların yasada yer alıp almadığını değerlendirmiştir: "Bunun nedeni uygulanan yasanın, vergi dairesinin alacağını tahsil etmek için başka yollara başvurup başvurmadığı, borçlunun davranışları ve potansiyel ödeme gücünün olup olmadığı gibi sorular hakkında herhangi bir düzenleme içermemesidir. Yurt dışı çıkış yasağının kaldırabilmesinin tek yolu ödeme, yeterli düzeyde (açıkça anlaşıldığı kadarıyla toplam borç miktarını karşılayan) teminat gösterme veya olayda olduğu gibi alacağın zamanaşımına uğramasıdır. ... Bu koşullar altında, yurt dışı çıkış yasağı gerçekte süresiz, otomatik önlem mahiyetindedir. Yıllık olarak yapılan yenilemeler de, sadece başvurucunun borcunu ödemediğinin belgelendirilmesinden ibaret kalan, yasağın otomatik olarak devamını sağlayan, yasağın haklılığını ve orantılılığını araştırmayan bilgi notu mahiyetindedir."³⁶ Mahkeme değerlendirmesine şöyle devam etmiştir: "Mahkemeye göre, otomatik yurtdışı çıkış yasağı, P4-2 çerçevesinde, kişinin yurtdışına çıkış hakkına herhangi bir müdahalenin, olayın koşullarına göre, haklı ve uygulama

³⁵ para. 122-126.

³⁶ para. 127.

süresi boyunca orantılı olması konusunda idarenin gereken ihtimamı göstermesi ödevine aykırılık teşkil eder. Bu çerçevede bazı üye devletlerin yasalarında vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı uygulaması ancak o kişinin yurt dışına çıkışına izin verildiği takdirde ödemedi kaçınabileceğine inanmak için somut sebepler varsa mümkün olabilmektedir. Ayrıca bazı ülkelerde yasağın süresi bakımından sınırlamalar da mevcuttur... Hangi yaklaşım tercih edilirse edilsin, mevzuatta ve uygulamada orantılılık ilkesine sadık kalınmalıdır. Olayda böyle olmamıştır.”³⁷

Beşincisi mahkeme, uygulamanın belirlilik ilkesine uygun olup olmadığını değerlendirmiştir: “Ayrıca, Bulgar yetkililer zamanaşımı süresinin dolduğu tarihi hiç belirlememiş ve borç miktarı konusunda farklı farklı hesaplamalar yapmıştır. Yıllık onay işlemlerinin yapılış biçimi –başvurucuya tebliğ edilmeyen dâhili yazılar- ve zamanaşımı meselesi, Sözleşmede içkin hukuki belirlilik ilkesine uygun değildir. Bu açıdan, ilgili yasa keyfiliğe karşı yeterli düzeyde usuli güvence içermemektedir.”³⁸

Mahkeme “sonuç olarak, yurt dışına çıkış yasağının otomatik mahiyeti, orantılılık ilkesinin değerlendirilmemiş olması, ilgili yasanın ve uygulamanın bazı konularda belirsiz oluşu ve yasağın çok uzun süre uygulanması nedenlerine dayanarak mahkeme bu yasağın gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmadığı sonucuna varmıştır. Seyahat özgürlüğü ihlal edilmiştir.”³⁹

Şimdi bu hukuk standartları ile ulusal mevzuatımızı değerlendirelim.

III. Yurt Dışına Çıkış Yasağı: Ceza Uygulaması: Türk Hukuku

a. Anayasa Kuralı

Anayasa, m. 23’e göre, herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Hiçbir hürriyet sınırsız değildir, ancak özgürlük asıl sınırlama istisnadır. Bu nedenle, seyahat özgürlüğü de, ancak sınırlamanın ölçü ve sınırını belirleyen Anayasa, m. 13 çerçevesinde sınırlanabilir. Buna göre,

³⁷ para. 128.

³⁸ para. 129.

³⁹ para. 130.

“Temel hak ve hürriyetler, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyet’in gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”

Sınırlama sebepleri bakımından 13. madde, özgürlüğü düzenleme altına alan ilgili maddelere atıf yaptığına göre, seyahat özgürlüğünün sınırlama sebepleri 23. maddede yazılı olanlarla sınırlıdır. Buna göre, seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, (...) ⁴⁰ vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir.

Anayasa yurt dışına çıkış yasağı çerçevesinde değerlendirildiğinde, meşru sınırlamanın sebep, araç ve ölçüleri için şu tespitler yapılabilir:

Vatandaşın yurt dışına çıkışı ancak vatandaşlık ödevi (İHAS: kamu düzeninin sürdürülmesi-başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması) sebebiyle sınırlanabilir.

Vatandaşın yurt dışına çıkışı ancak kanunla (İHAS: hukuka-yasaya uygun) sınırlanabilir.

Vatandaşın yurt dışına çıkış hakkının özüne dokunulamaz (İHAS: demokratik toplumda gereklilik.

Vatandaşın yurt dışına çıkışı demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı bir biçimde sınırlanamaz (İHAS: demokratik toplumda gereklilik.

O halde, vergi borcu dolayısıyla yurt dışı çıkış yasağının bu meşruiyet standartlarına uygun olup olmadığını ölçümlemek gerekir. Bu yapılırken hem Anayasa, hem de uluslararası belge ve yargı yerlerindeki değerlendirmeler dikkate alınmalıdır. Her ne kadar Türkiye İHAS 4. Protokol’ü onaylamış, ⁴¹ ancak onay belgelerine ilişkin süreç tamamlanmadığından halen Protokol’e taraf olmamışsa da, BM Medeni ve Siyasi

⁴⁰ “Ülkenin ekonomik durumu” şeklindeki sınırlama sebebi, 4709 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kaldırılmıştır (3.10.2001).

⁴¹ Kanun No. 3975, RG, 26.2.1994; BKK. No.84/5749, RG 14.7.1994.

Haklar Sözleşmesi'ni onaylamış⁴² ve onay belgesi 23.9.2003 tarihinde Birleşmiş Milletler (BM) Genel Sekreteri'ne tevdi edilerek, söz konusu sözleşmeye taraf olunmuştur. Bu nedenle, herhangi bir yurt dışı çıkış yasağı kararına karşı açılacak davada, Anayasa'ya aykırılık (AY, 152)⁴³ ve BM Sözleşmesi'ne aykırılık (AY, 90/5)⁴⁴ iddiasında bulunulabilecektir.

b. Anayasa Kuralındaki Standartlar: Pasaport Kanunu Standartlara Uygun mudur?

a. Sınırlama Sebebi: Vatandaşlık Ödevi

Seyahat özgürlüğünün sınırlama sebepleri arasında vatandaşlık ödevi geçmektedir, o halde vergi ödevinin bir vatandaşlık ödevi olup olmadığını belirlemek gerekir.⁴⁵

Gerek Anayasa'nın gerekse Anayasa Mahkemesi'nin vergi ödevini bir vatandaşlık ödevi olarak kabul ettiğine kuşku yoktur. Anayasa bütünü içinde vergi ödevini düzenleyen 73. maddenin sistematik değerlendirilmesi bunu ortaya koyar,⁴⁶ Anayasa'da vatan hizmeti (askerlik

⁴² Kanun No. 4868, RG 18.6.2003; BKK. No. 2003/5851, RG 21.7.2003.

⁴³ Anayasa, 152- Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

⁴⁴ Anayasa, 90/5- Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır. Bu maddenin vergi davalarında uygulama alanı için bkz., Yaltı, Billur, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine," Doç. Dr. Mehmet Somer'e Armağan, MÜ Hukuk Fakültesi, İstanbul, 2006.

⁴⁵ "Vergi borcu olan vatandaşın dış seyahat hürriyetinin kısıtlanması Anayasanın [1961] 11. maddesinde zikredilen sınırlama sebepleri dışında kalmaktadır" Anayasa Mahkemesi yargıcı Korkut Eken'in muhalefet şerhi, E.1963/190, K.1963/100, 29.4.1963.

⁴⁶ Anayasa'da, ikinci kısım temel haklar ve ödevler altında, birinci bölüm genel hükümler, ikinci bölüm kişi hakları ve ödevleri, üçüncü bölüm sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler, dördüncü bölüm siyasi haklar ve ödevler şeklinde sıralanır. Vergi ödevi, siyasi haklar ve ödevler bölümünde yer alır. Bu bölümde yer alan ve vergi ödevi dışında kalan hemen hemen bütün hak ve ödevler vatandaşlık kriterine oturur: Türk vatandaşlığı (m. 66)- Türk devletine vatandaşlık bağı ile ...; Seçme, seçilme ve siyasi faaliyette bulunma hakları(m.67)-her Türk vatandaş seçme ..hakkına ...;

ödevi), vergi ödevi, zorla çalıştırma⁴⁷ ve çevresel ödevler⁴⁸ vatandaşlık ödevi olarak görülür. Anayasa Mahkemesi de vergi ödevini vatandaşlık ödevi olarak niteler.⁴⁹

Anayasa'nın 12. maddesi, herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğunu, temel hak ve hürriyetlerin, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva ettiğini düzenler. Hangi ödevler sorusunun yanıtlarından biri de vergi ödevidir. Vergi ödevi hak/özgürlük - ödev/sorumluluk dengesi⁵⁰ bağlamında değerlendirildiğinde, vergi ödevinin demokratik toplum düzeninin organizasyonuna katkı payı, demokrasinin bedeli⁵¹ olarak nitelendirilmesi gerekir. Çünkü günümüzde vergi ödevi kavramı, yükümlülük vurgusu ile algılanan otoriter bir içerik yüklenmez, aksine yükümlünün demokratik hak ve özgürlüklerini kullanabilmesinin, bunların hayata geçirilmesinin bedeli olarak demokratik organizasyonunun finansmanı temelinde siyasi bir katılım payı olarak algılanır.⁵² Bugün literatürde vergi ödeme

Parti kurma, partilere girme ve partilerden çıkma(m.68)-*Vatandaşlar*, siyasi parti kurma...; Kamu hizmetlerine girme (m.70)- *Her Türk* kamu hizmetlerine ...; Vatan Hizmeti (m. 72)-Vatan hizmeti, *her Türkün* hakkı ve ödevidir; Vergi ödevi (m. 73): Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere...; Dilekçe hakkı (74)- *Vatandaşlar* ve... *yabancılar*... yazı ile başvurmak hakkına sahiptir.

⁴⁷ Hiç kimse zorla çalıştırılmaz. Angarya yasaktır. Şekil ve şartları kanunda düzenlenmek üzere hükümlülük veya tutukluluk süreleri içindeki çalıştırmalar; olağanüstü hallerde vatandaşlardan istenecek hizmetler; ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz (m.18).

⁴⁸ Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek devletin ve vatandaşların ödevidir (m.56).

⁴⁹ "Anayasa'nın 73. maddesi herkesi 'kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü' kıldığından usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen 'vergi mükellefiyeti'ni kabullenmek bir vatandaşlık görevidir' (E.1988/16, K.1988/29, T.27.9.1988, Gecikme Faizi Kararı). 'Anayasa'nın 73. maddesi vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak kabul etmiş,' vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ancak yasayla konulabileceği ilkesini getirmiştir" E.1993/3, K.1993/20, T.25.5.1993 (VUK 11, Müteselsil Sorumluluk Kararı); Aynı zamanda bkz., E.1994/46, K.1994/57, T.18.7.1994. Bkz., <http://www.anayasa.gov.tr>

⁵⁰ Aliefendioğlu, Yılmaz, "2001 Yılı Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut," *Anayasa Yargısı*, No.19, 2002, s.147.

⁵¹ Çağan, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme," *AÜHFD*, C.XXXVII, Sayı:1-4, 1980, s.130.

⁵² Bkz., Menendez, Jose Agustin, *Justifying Taxes, Some Elements For a General Theory of Democratic Tax Law*, Kluwer, Amsterdam, 2001.

yükümlülüğü, vatandaşlıkla değil,⁵³ mali egemenlikle açıklanır⁵⁴ demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı olarak nitelenir.⁵⁵ Buna karşılık, 19. yüzyılın başlarında vergiyi “Organik Kollektivist Devlet” kuramına dayanan *fedakarlık ve ulusal görev* kavramları ile açıklayan görüşler⁵⁶ verginin temelinde yatan hukuksal zor unsurunun bir uzantısı olarak literatürde ifade bulabilmektedir.⁵⁷ Oysa vergi yükümlüsünün ekonomik ilişkide bulunduğu ülkenin egemenlik gücüne dayalı olarak zora dayalı bir ödemede bulunması, yükümlünün sadece devlete karşı ödevli olmasının değil, demokratik toplum düzeninin sürdürülmesine karşı ödevlerinin bulunmasının sonucudur. Bu nedenle de, bugün vergi yükümlülüğüne aykırılıklar veya vergi ödememe, devlete değil, demokratik toplum düzeni içinde başkasının haklarına zarar bağlamında algılanmalıdır. Nitekim İHAM, yukarıda belirtildiği üzere, vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı ile seyahat özgürlüğüne müdahalede meşru gerekçeyi, “*kamu düzeni ve başkalarının hak ve özgürlüklerini koruma*” bağlamında değerlendirmiştir. Bu nedenle, Anayasa’nın 23. maddesi İHAS ışığı altında değişmelidir, bu değişiklik vergi ödevinin yerine getirilmemesi nedeniyle yurt dışı çıkış yasağını meşru sebep kapsamından çıkarmaz, ama doğru bir içeriğe yerleştirir. Yine de kanunda vergi borcunun tahsil olanaklarını koruma amacıyla yurt dışı çıkış yasağının düzenlenmiş olması sınırlama sebebi bağlamında meşrudur; fakat bu meşruluk hem araç hem de orantılılık açısından ayrıca değerlendirilmelidir.⁵⁸

⁵³ Çağan, *Demokratik*, s. 149.

⁵⁴ Çağan, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul, 1982, s.3; Turhan, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, 1987, s. 22.

⁵⁵ Holmes, Stephen/Sunstein, Cass R., *The Cost of Rights, Why Liberty Depends on Taxes*, Newyork, 1999.

⁵⁶ a. Çağan, Nami, *Vergilendirme*, s. 4. Bilgi için bkz., Turhan, s. 15-22.

^{b.} 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin vergilendirmeye ilgili 13.maddesinde, “*kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır,*” 14.maddesinde ise, “*bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak verginin gereğini saptamak... hakları vardır*” denmiştir (Çağan, *Vergilendirme* s. 25). O dönemde verginin yurttaş üzerine kurulması, ulus devletin kuruluşu bağlamında değerlendirilmelidir, Kaboğlu, İbrahim, *Özgürlükler Hukuku*, 4. Bası, İstanbul, 1998, s. 241; Teziç, Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, 2. Bası, İstanbul, 1991, s. 93.

⁵⁷ Kaneti, verginin hukuksal zora dayandığını belirttikten sonra, “*verginin zorlama unsurunun ulusal görev anlayışını destekleyecek nitelikte olması, demokratik sosyal hukuk devletin göstergesidir*” demektedir (Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, 2.Bası, İstanbul, 1989, s. 4.

⁵⁸ Aybay, genel olarak vergi borçlarının tahsilinde kamu yararı bulunması ile vergi

b. Sınırlama Aracı: Kanun

Anayasa seyahat özgürlüğünün ancak kanunla sınırlanabileceğini söyler, İHAS ise bunu “*hukuk*” (yasa) kavramıyla düzenler. Bu açıdan her iki kaynağın da hukuksal araca ilişkin gerekimleri farklı değildir. Ancak İHAM, hem Anglo Amerikan (Common law) hem de Kıta Avrupa’sı (Civil law) hukuk düzenlerinin geçerli olduğu ülkeler açısından denetim yaptığından, “*yasa*”yı “*hukuk*” olarak yorumlar ve yargı kararı dâhil herhangi bir hukuk metninde yazılılığı yeterli görür.⁵⁹ Mahkemeye göre hukukun ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekir. Öngörülebilirlik, yasadaki düzenlemenin *anlam* ve *mahiyetine* ilişkindir, bu anlamda sözleşme sadece ulusal hukuka gönderme yapmaz, o hukukun, hukuk devletine uygun bir nitelik arz etmesini talep eder.⁶⁰

Eğer hukuk, kamu otoritesinin keyfi müdahalesine açık bir metinse ve kişi buna karşı güvence olanaklarına sahip değilse, örneğin verilen bir yetki gizli bir biçimde kullanılabiliyorsa, öngörülebilir olmaktan çıkar.⁶¹ Hukuk, kişiye, kamu otoritesinin yetkisini hangi koşul ve ahvalde kullanabileceğini belirleme olanağı verecek şekilde deyimisel olarak yeterince açık olmalıdır. Takdir yetkisi veren bir yasa o yetkinin kapsamını belirlemelidir, ancak usul ve koşulların ayrıntısının yasanın maddi hükümleri içinde yer alması da gerekmez. Bu açıdan yasanın “*belirlilik*” düzeyi konuyla da bağlantılıdır. Sonuç olarak, yasa, bireye

borcu yüzünden yurttaşların anayasal özgürlüklerinde yoksun bırakılmaları arasında zorunlu ve mantıksal ilişki bulunmadığını belirtmektedir, Aybay, *Bir kamu Özgürlüğü*, s. 26-27. Aynı zamanda bkz., Sezer, s.64.

⁵⁹ “Mahkeme ‘hukuk’ terimini şekli değil maddi anlamı ile değerlendirir. Hem yasanın daha alt seviyede yer alan hukuk kurallarını hem de yazılı olmayan hukuk kurallarını terime dahil eder. The Sunday Times, Dudgeon ve Chappell kararları elbette İngiltere ile ilgilidir, fakat Common Law ülkeleri ve Kıta Avrupa’sı ülkeleri arasındaki farkı abartmak yanlış olur. Yazılı hukuk, elbette, Common Law ülkeleri için de önemlidir. Tersine, içtihat hukuku Kıta Avrupa’sı ülkelerinde geleneksel olarak çok önemli bir rol oynamıştır, pozitif hukukun bütün dalları büyük oranda mahkeme kararlarının bir sonucudur. Mahkeme, bu mahiyetteki ülkeler için birden fazla davada içtihat hukukunu da dikkate almıştır. Eğer mahkeme, içtihat hukukunu dikkate almasaydı, Kıta Avrupa’sı ülkelerinin hukuk sistemini tehlikeye düşürdü, tıpkı Sunday Times kararında Common Law’u hukuk kavramının dışında bıraksaydı İngiltere’nin hukuk sisteminin köklerine darbe indirmiş olacağı gibi. Yazılı hukuk ortamında, ‘hukuk’ yetkili mahkemelerin yeni gelişmeler ışığında yorumladığı yürürlükteki mevzuattır,” Kruslin v. French Republic, 27.3.1990, para. 29.

⁶⁰ Kruslin v. French Republic, para. 30.

⁶¹ Bkz., Kruslin v. French Republic, para. 30.

keyfi müdahalelere karşı uygun bir korunma olanağı vermek üzere, kamu otoritesine verilen yetkinin kapsam ve kullanma koşullarını yeterli açıklıkta belirlemelidir.⁶²

Türk hukukunda kanun parlamento tasarrufudur ve bu kanunun hem maddi hem de şekli açıdan “kanun” olması gerekir. Yurt dışı çıkış yasağı söz konusu olduğunda bir kanun vardır, ancak Pasaport Kanunu’nun düzenlemesi öngörülebilirlik bakımından maddi anlamda kanun değildir. Çünkü yasada ne yetkiye ilişkin bir kural vardır, ne de yurt dışı çıkış yasağının uygulama koşulları, süresi, borç miktarı, yasağı kaldırma olanakları düzenlenmiştir. Bunun yerine, söz konusu içerik 395 sayılı “Bakanlık Tebliği” ile oluşturulmuştur. Türk hukukunda Bakanlığın tebliğ hükümleri ile bir özgürlüğü sınırlaması söz konusu olamayacağı konusu bir yana, yasa belirsiz bir yasadır çünkü konu, sınır, kapsam ve koşullar düzenlenmemiştir, bu aynı zamanda Bakanlığa verilmeyen yetkinin içerik ve çerçevesinin yasada düzenlenmediği anlamına gelir.

İHAM Riener davasında yasanın belirliliği ve öngörülebilirliği açısından değerlendirmesini, konuyla bağlantısını da gözeterek, orantılılık başlığı altında yapmıştır. Ama burada Türk hukuku bakımından Pasaport Kanunu’nun (veya AATUHK Tasarısı’nın) niteliksel olarak maddi anlamda bir kanun olmadığını, Anayasal gerekleri karşılamadığını söylemek gerekir.

Yasada yasak kararının ilgiliye bildirimine ilişkin bir hüküm de bulunmamaktadır. Hakkında yurt dışına çıkış yasağı uygulanan yükümlünün bu işlem hakkında bilgilendirilmesi, belirlilik ilkesini hayata geçirir ve keyfiliğe karşı usuli bir güvence sağlar. Her ne kadar 365 nolu Genel Tebliğ’de, alınan yurt dışı çıkış yasağı kararının yükümlüye derhal bildirileceği yazılı ise de, uygulamada yükümlülere bu konuda bilgi verilmediği, yükümlünün yasaktan ancak havaalanında haberdar olduğu belirtilmekte,⁶³ bu konuda yayınlanan İç Genelge’de de durumun böyle olduğu teyit edilmektedir.⁶⁴ Bu açıdan bizde uygulama belirsiz,

⁶² Kruslin v. French Republic, para. 30.

⁶³ Sağlam, s. 36.

⁶⁴ “... Buna rağmen Bakanlığımıza intikal eden olaylardan; mükelleflere bildirim yapılmadığı, mükelleflerin haklarında uygulanan yurt dışına çıkış yasağından ancak yurt dışına çıkmak üzere sınır kapılarına ya da hava limanlarına gittiklerinde haberdar oldukları, bu nedenle mağdur duruma düştükleri anlaşılmıştır. Konunun

keyfi bir uygulamadır. Bunun zeminini de yasa hazırlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde internet üzerinden yurt dışı çıkış yasağı sorgulaması da⁶⁵ bireysel bir belirlilik sağlamadığı gibi keyfiligi de ortadan kaldırmaz.

c. Sınırlama Ölçüleri:

Hakkın Özü-Demokratik Toplum Gerekleri-Ölçülülük

AY m. 13 bir hakkın maksimum sınırlama alanını, yani daha fazla sınırlamanın mümkün olmadığı noktayı *"hakkın özüne dokunmama"* ölçütüyle belirler.

Bu alan dokunulmaz çekirdek alandır.⁶⁶ Hakkın kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılmaz hale koyucu veya ciddi surette güçleştirici ve amacına ulaşmayı önleyici ve etkisini ortadan kaldıracı nitelikteki sınırlama hakkın özüne dokunur.⁶⁷

Ancak hakkın özüne dokunmayan bir sınırlama demokratik toplum gereklerine (ve/veya ölçülülük ilkesine⁶⁸) aykırı olabilir.⁶⁹ AY m. 13, bu çekirdek alan öncesindeki minimum sınırlama alanını, yani sınırlamanın en son nereye varabileceğinden önce, sınırlama amacına ne ölçüde sınırlama ile ulaşılabileceğinin⁷⁰ ölçütünü de verir: Ölçülülük.

Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını ifade eden ölçülülük⁷¹ üç unsur içerir: Kullanılan aracın sınırlama amacını gerçek-

önemi dikkate alınarak haklarında yurt dışına çıkış yasağı uygulanan mükelleflere, bu durumun yukarıda belirtildiği şekilde yazı ile bildirilmesi, borcun ödenmesi, terkini veya teminat altına alınması gibi nedenlerle yurt dışı çıkış yasağı uygulamasını gerektiren halin ortadan kalkması durumunda ise tahditlerin kaldırılması yönünde il emniyet müdürlüklerine derhal bildirimde bulunulması, ayrıca bu durumdan mükellefin haberdar edilmesi gerekir." 1999/2 sayılı Tahsilat İç Genelgesi, (Sağlam, s. 33).

⁶⁵ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=855>

⁶⁶ Yüzbaşıoğlu, Necmi, *Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku*, İstanbul, 1993, s. 284.

⁶⁷ E.1962/208, K.1963/1, 4.1.1963. <http://www.anayasa.gov.tr>

⁶⁸ Hakkın özü, demokratik toplum gerekleri ve ölçülülük ilkesi bakımından ölçütler arası ilişkinin nasıl değerlendirileceğini anayasa hukukçularına bırakmak gerekir.

⁶⁹ Arslan, s. 228.

⁷⁰ Yüzbaşıoğlu, s. 284.

⁷¹ Metin, s. 23.

leştirmeye elverişli olması (elverişlilik), bu aracın gerekli ya da zorunlu olması (gereklilik ya da zorunluluk) ve araç ile amaç arasında dengeli bir oran ilişkisinin varlığı (orantılılık).⁷²

Pasaport Kanunu'nda yasak uygulamasının borç miktarı, koşulları, süresi gibi unsurlar düzenleme altına alınmamıştır. Buna karşılık, 395 nolu Genel Tebliğ hükümleri uyarınca, yurt dışına çıkış yasağı, kesinleşmiş ve teminat altına alınmamış 25,000 YTL⁷³ ve üzeri vergi borcu bulunan yükümlüler hakkında uygulanmaktadır.⁷⁴ Bu uygulama "otomatik" bir uygulamadır, zor durum⁷⁵ açıklamaları uygulamanın

⁷² Tanör/Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku, 2. B., İstanbul, 2001, s. 151; Bilgi için bkz., Metin, s 26 vd.

⁷³ Tahsilat Genel Tebliği 439, RG, 27.4.2006.

⁷⁴ "Borçludan aranan amme alacağının, yurt dışına çıkış yasağı konulmasını gerektirip gerektirmediğinin tespitinde aşağıdaki hususlar gözönünde bulundurulacaktır.

1. Kesinleştiği halde ödenmemiş olan ve varsa ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasına konu amme alacakları toplamı dikkate alınacak, 2.a. Tarhiyat safhasında olan veya tarhiyata ilişkin olarak yaratılan ihtilaflar nedeniyle kesinleşmemiş olan amme alacakları,

b. 6183 sayılı kanunun 48. maddesi uyarınca tecil edilmesi ya da sair nedenlerle teminat altına alınan alacaklar,

c. İlgili mevzuat gereğince istenilen belgelerin borçlu tarafından tam ve eksiksiz olarak tahsil dairesine ibraz edilmiş olması koşuluyla nakden veya mahsuben iadesi talep edilen miktar,

d. Cebri takip sonucu haczedilen malların değeri kadar borç miktarı, dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan, miktara bakılmaksızın 6183 sayılı kanunun 75. maddesi uyarınca aciz halinde olduğu tespit edilen borçlular hakkında yurt dışına çıkış yasağı uygulanmayacaktır" (395 nolu Genel Tebliğ)

⁷⁵ Yurt dışına çıkış yasağı uygulamasının yukarıda belirtilen olumsuz sonuçlarının önlenmesi açısından, bu durumda bulunan borçluların taleplerinin tahsil dairesi yöneticisi başkanlığında (vergi dairesi başkanlıklarında başkanlar, vergi dairesi müdürlüklerinde vergi dairesi müdürleri, malmüdürlüklerinde malmüdürleri) ilgili bölüm (vergilendirme ve kovuşturma) yöneticileriyle birlikte değerlendirilmesi, bu değerlendirmede;

"Borçlunun öteden beri borç ödeme konusunda iyi niyetli olup olmadığı hususu da dikkate alınarak,

– Yurt dışı yasağı uygulamasının, borçlunun ileride doğabilecek borç ödeme kabiliyetini olumsuz etkileyebileceği veya tedavi olanaklarını kaybetmesine neden olabileceği,

– Yurt dışına çıkışın amme alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyeceği,

kanaatine varılması halinde, borca yetecek miktarda teminat gösterilmese dahi borçluların içinde bulundukları bu zor durumlar nedeniyle gecici olarak yurt dışına çıkışlarına izin verilmesi mümkün bulunmaktadır." (395 nolu Genel Tebliğ).

mahiyetini değiştirmemekte, ayrıca zor durum kanaatini vergi dairesi- nin yöneticilerinin keyfiyetine bırakmaktadır. Uygulamanın otomatik mahiyeti yukarıda İHAM kararında da görüldüğü gibi yasağı ölçülülük ilkesine aykırı kılar, elverişsiz, gereksiz ve orantısız bir tedbire dönüş- türür. Değerlendirelim.

*“Ölçülülük denetimi daima belirli bir amaca erişmek için alınan tedbirlere ilişkindir.”*⁷⁶ Yurt dışı çıkış yasağında seyahat özgürlüğünü sınırlama amacı vergi borcunun tahsil olanaklarının korunmasıdır. Araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul ilişkinin bulunması için bu aracın kullanılmaması halinde vergi borcunun tahsil edilemeyecek olması gerekir.

O halde seyahat özgürlüğüne yönelik ölçülü bir sınırlama ancak yurt dışına çıkışla vergi alacağının tahsil edilememesi arasındaki bağ üzerine kurulabilir. Yani, amaç-arac arasında makul bir ilişki vardır diyebilmemiz için, yasa, yurt dışına çıkış ile tahsil imkânsızlığı arasında bağın varlığını aramalıdır. Bu da diğer ülke hukuklarında olduğu gibi, vergi yükümlüsünün yurt dışına çıkış amacının vergi borcunu ödeme- mek olduğuna inanmak için belirtilerin aranmasını gerektirir. *“Yurtdı- şına çıkış yasağı olmaksızın yükümlünün malvarlığının önemli bölümünün, imkânsız değilse de büyük oranda, tahsile konu edilmesinin zor olacağını”*⁷⁷ vergi idaresi ortaya koyabilmelidir.

Böyle olunca o araç gerekli bir araçtır denebilir. Bunun için de yurt dışına çıkışın vergi ödememe amacıyla yapıldığı şüphesi uyandıracak eylem ve belirtilerin aranması gerekir, malvarlığının elden çıkarılması, nakde çevirme işleminin yapılması gibi. Yasak, olaya özgü hiçbir ko- şulu değerlendirmeye almadan, sadece belli bir miktar vergi borcunun ödenmemiş olmasına bağlı olarak otomatik bir biçimde uygulandığında amaç-arac arasındaki makul ilişki(denge) ortadan kalkar, yasak ceza mahiyetine bürünür. Eğer bu yasak olağanüstü bir tedbirse⁷⁸ olağanüstü koşulların varlığı halinde uygulanmalıdır; çünkü tahsil imkânsızlığı veya güçlüğü yükümlünün bedensel olarak yurt dışına çıkışı ile değil, ne için ve hangi koşullar altında çıktığı ile ölçülebilir. Eğer yükümlü

⁷⁶ Metin, s. 21.

⁷⁷ IRS v. Lipper, para. 55.

⁷⁸ “Alacaęa karşılık olan servetin yurt dışına çıkarılmasının önlenmesi hususunda, vatandaşın seyahatine mâni olunması yeterli bir tetbir değildir,” Anayasa Mahke- mesi yargıcı Korkut Eken’in muhalefet şerhi, E.1963/190, K.1963/100, 29.4.1963

malvarlığını tasfiye etmiyor, sürekli bir biçimde yurt dışına kaçma girişiminde bulunmuyorsa, elverişli –gerekli–orantılı bir tedbir uygulamasından değil, ancak bir cezadan bahsedilebilir. Nitekim bizdeki haliyle uygulama, tahsil olanaklarının korunmasını değil, yükümlünün ödemeye zorlanmasını amaçlayan bir uygulamadır.⁷⁹

Yurt dışı yasağının gerekli-orantılı olması için vergi borcu miktarı önemlidir. İHAM sınırlama için aracın sağlayacağı kamu yararı ile miktar arasında bir ilişki kurmuştur. Miktar yüksek olduğu takdirde araç amaçla orantılıdır denebilir. Türk uygulamasında borç eşiği 25,000 YTL olarak düşük bir miktar üzerine kurulmuştur. Oysa ancak yüksek miktarda vergi borcunu ödememek için yurt dışına kaçışı önlemeyi amaçlayan bir düzenleme orantılı olabilir.

Yasağın uygulama süresi de önlemin gerekliliğini-orantılılığını belirleyen unsurlardan biridir. Olağanüstü bir tedbir olarak yasa, ancak olağanüstü koşullar mevcut olduğunda uygulanabilecek bir düzenleme olduğundan, geçici olmalıdır.

Çünkü seyahat özgürlüğünün sınırlaması tahsil için tek başına elbette yetmeyecektir, vergi idaresinin tahsil için başka araçları da kullanacağı ama bunun için de önce malvarlığının yurt dışına transferinin önlenmesi gereği göz önüne alındığında, önlem ancak başka araçlara başvurma zeminini oluşturacak bir süre uygulanabilir. İHAM, “yetkililer, vergi dairesinin vergi alacağının başka yollarla tahsili için makul girişimlerde bulunup bulunmadığı ve borçlunun ülkeyi terk etmesinin alacağın tahsilini imkânsızlaştırıp imkânsızlaştırmayacağı gibi faktörlerin ışığında kararlarını periyodik olarak değerlendirmeksizin kişinin seyahat özgürlüğüne yönelik sınırlamayı uzun dönemler boyunca sürdüremez”⁸⁰ demiştir.

Mahkemeye göre, uygulanan yasa, vergi dairesinin alacağını tahsil etmek için başka yollara başvurup başvurmadığı, borçlunun davranışları ve potansiyel ödeme gücünün olup olmadığı gibi sorular hakkında düzenleme içermelidir. Yurt dışı çıkış yasağının kaldırabilmesinin

⁷⁹ Nitekim Maliye Bakanlığı’nın bir muktezasında şöyle denmiştir: “Bilindiği gibi, yurt dışına çıkış yasağı uygulaması işleminin amacı, borçluları kamu alacağını ödeme yönüne sevk etmektir. Bu açıdan bakıldığında yurt dışına çıkış yasağı uygulaması işlemini kamu alacağının korunmasına yönelik bir işlem olarak nitelendirmek gerekir ki, kamu alacağının korunmasına yönelik bu işlemde,...” tarih: 09.02.2005/1681, Sayı: B.07.4.DEF.0.34.19/294-312, <http://tahdit.blogspot.com/>

⁸⁰ Riener v. Bulgaria, para. 124.

tek yolu ödeme, yeterli düzeyde (açıkça anlaşıldığı kadarıyla toplam borç miktarını karşılayan) teminat gösterme veya olayda olduğu gibi alacağın zamanaşımına uğraması olduğunda, yurt dışı çıkış yasağı gerçekte süresiz, otomatik önlem mahiyeti kazanır.⁸¹ Bizde de süresiz, ya da ödeme veya teminat gösterme veya zamanaşımı tarihine kadar uygulanabileceği anlaşılan bu tedbir, ödemeye zorlama yaptırımı olarak orantısızdır. Tebliğ’de geçen *“hakkında yurt dışına çıkış tahdidi konulan şahısların durumları dikkatle izlenecek”* cümlesi içeriksiz bir cümledir.⁸²

Sonuç

Türk hukukunda vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkış yasağı, gerek bugünkü Pasaport Kanunu’ndaki düzenleme gerekse AATUHK’ya eklenmesi düşünülen mükerrer madde taslağı bakımından, Anayasa/BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi/İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ne aykırıdır. Uluslararası standartlar, salt vergi borcunun ödenmemesi olgusuna bağlı olarak otomatik bir biçimde uygulanan bir yasağın ölçüsüz olduğunu ortaya koymaktadır. Yasa koyucu, AATUHK düzenlemesini yaparken seyahat özgürlüğünün sınırı ile sınırlama aracı arasında adil denge gözeten bir hüküm getirmelidir. Bu da ancak öncelikle, *“Common Law”* ülkelerinde olduğu gibi, karar yetkisinin mahkemeye verilmesi suretiyle,⁸³ yani durumun olgu ve koşullarını değerlendirecek, vergi idaresinin yurt dışına çıkış ile tahsil imkânsızlığı arasındaki irtibatı ortaya koyması üzerine hüküm verebilecek bir mahkemenin yetkili kılınması ile olabilir. Yasa, uygulamanın süre, miktar ve koşullarını belirlemeli, yasağın ancak yurt dışına çıkışla tahsil imkânsızlığı arasında irtibat varsa uygulanmasını sağlamalı, her olayda makul şüphenin bulunup bulunmadığının araştırılmasını ve ortaya konulmasını aramalıdır.

⁸¹ Riener v. Bulgaria, para. 127.

⁸² “Hakkında yurt dışına çıkış tahdidi konulan şahısların durumları dikkatle izlenecek, bu tahdidin konulmasına neden olan borcun ödenmesi, terkin, teminata bağlanması gibi tahdit konulması nedenini ortadan kaldıran durumlarda, keyfiyet derhal ilgili Emniyet Makamlarına bildirilmek suretiyle mükelleflerin mağduriyetlerinin önlenmesi temin edilecektir” (395 Nolu Genel Tebliğ).

⁸³ a. Aynı yönde, Güneş, s. 132.

b. “Anayasa değişikliklerinin TBMM Genel Kurulu’nda görüşülmesi sırasında, vergi borcu bulunan kişiler hakkında yurt dışına çıkma yasağının yargıç kararına bağlı olması önerilmiştir,” Sezer, s.65-66, dpn.39.

Bu yapılmadığı takdirde, vergi yükümlüsünün yurt dışı çıkış yasağı kararına karşı açtığı davada Anayasaya aykırılık iddiasının yargıçlarca Anayasa Mahkemesi'ne taşınması beklenebilir/beklenmelidir.⁸⁴

Diğer yandan, yargıçlar, AY m. 90/5 hükmünü esas alarak, şu anda yürürlükte olan BM Sözleşmesi'ni davada uygulanacak kanun olarak değerlendirebilir ve kanunun sözleşmeye aykırılığını tespit ederek iptal kararı verebilir/vermelidir. Aksi halde, İHAS 4. Protokol'ün onay süreci tamamlanıp yürürlüğe girdiğinde, İHAM yolu Türk vergi yükümlüsüne de açık olacaktır.

⁸⁴ AYM 1963 yılında Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinin Anayasa uygun olduğu yönünde karar vermiş olmakla birlikte, AY, m. 152'deki 10 yıllık süre dolduğundan Pasaport Kanunu yeniden AYM önüne taşınabilir. Diğer yandan, AATUHK'na madde eklendiği takdirde, madde elbette daha önceki karardan bağımsız olarak AYM'ce Anayasa'ya uygunluk denetimine tabi tutulabilir.