

VERGİ BORCUNDAN DOLAYI “YABANCIYA” YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI UYGULAMASI (?)

A. Volkan ÖZGÜVEN*

I. Giriő

Devletin en önemli var oluş sebebi, toplum halinde yaşayan insanların, bu yaşantılarından doğan ortak gereksinimlerinin karşılanma ihtiyacıdır. Bu ortak ihtiyaçların karşılanması kamu hizmetleri şeklinde tezahür eder.¹ Günümüzde en fakirinden en zenginine kadar her devlet, kamu hizmetlerini finanse edebilmesi ve yürütebilmesi için Anayasasından aldığı yetkiye dayanarak bir kısım mali yükümlülükler vasıtasıyla vatandaşlarından maddi kaynak talebinde bulunmaktadır. Bu mali yükümlülükler, kamu alacağı kavramı adı altında; vergi, resim harç gibi çeşitli adlarla anılmaktadır.²

Kamu alacakları, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, özel hukuk sùjeleri arasındaki alacak-borç ilişkisinden farklı olarak, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır. Kamu alacakları, kamu hukukundan doğar ve bu hukuk hükümlerine tabi olurlar. Kamu alacağından sağlanan bu fonlar, kamu hizmetlerinin ifasına sarf edildiği için imtiyazlı alacak niteliği taşırlar.³ Bu nedenle, kamu alacaklısı idarenin egemenlik hakkından doğan bu alacaklarında devlete, özel hukuk alacak-borç ilişkilerinden farklı olarak alacakların korunması açısından bazı ayrıcalıklar tanınmıştır.

* Avukat (Adana Barosu).

¹ Erginay, A., *Kamu Maliyesi Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri Devlet Bütçesi-Kamu Borçları Maliye Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı, Ankara 1998, s. 17.

² Kumrulu, A., G., “*Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım*”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı, AÜHF. Yay. No. 460, Ankara 1981, s. 655.

³ Tuncer, S., *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara, Mart 2003, s. 261.

Vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsil konusu kamu alacağının gelecekte herhangi bir nedenle tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı devlet hazinesinin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile diğer kanunlarla bir kısım güvenceler getirilmiştir.⁴ Söz konusu güvencelerden biri de 5682 sayılı Pasaport Kanunu ile düzenlenen vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağıdır.

Yurt dışına çıkış yasağı uygulaması Anayasa hukuku açısından devamlı suretle tartışılmakta; Anayasa'da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde belirlenen temel hak ve özgürlüklerle bağdaşır bağdaşmadığı araştırma konusu yapılmaktadır.⁵

Bugün vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı uygulamasının hukuk standartları bakımından tartışmalı bir kurum haline geldiği bir gerçektir;⁶ ancak biz çalışmamızda söz konusu bu güvenlik önleminin hukuk standartlarına (Anayasa'ya ve İHAS'a) uygunluğu ve ölçülülüğü hakkındaki muhtelif çalışmalarda verilen haklı eleştirilere değinmeyeceğiz.

Bu çalışmada, vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağı bir kurum olarak sorgulanmadan, pozitif hukuk çerçevesinde yabancı bir devlet vatandaşına bu yasağın uygulanıp uygulanmayacağı araştırılacaktır.⁷

⁴ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Ankara, 2005, s. 166. Kamu alacağı için güvence önlemleri için geniş bilgi için bkz., Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., age., s. 166-168., Çelik, B., *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ankara 2000, s. 32-147.

⁵ Vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağı uygulaması hakkında örnek eleştirel çalışmalar için bkz., Yaltı, B., "*Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı (ABD Yüksek Mahkemesi'nin Lipper Kararı'ndan, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Riener Kararına: Hukuk Standartları*", TBB Dergisi, S: 66, 2006, s. 95-120; Güneş, G., "*Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış*", Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri '*Vergi Hukuku*', (Yayına hazırlayanlar: Güneş, G., Yenisey, F.) 14-15, Ocak 2005, Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampüsü, Arıkan, Mart 2006, s. 65-88; Doğrusöz, B., "*Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı ve 5 Milyarlık Sınır*", Yaklaşım, Y: 6, S: 72, Aralık 1998, s. 34-38.

⁶ Yaltı, agm., s. 95.

⁷ Makalemi okuyan değerli hukukçular, konunun çok açık olduğunu, yabancıya vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağının konulmasının elbette mümkün olmayacağını düşünebilir; ancak hemen belirtmek gerekir ki vergi idaresi maalesef böyle düşünmemektedir. Bu konuda vergi idaresinin hem Anayasa'ya hem İHAS'a aykırı uygulamalara başvurduklarını üzülerek gözlemlemekteyiz. Örneğin Bakanlar Kurulu'nun izin vermesiyle 15.08.2001 tarihinde Türk vatandaşlığından

II. Yabancı Devlet Vatandaşına Vergi Borcundan Dolayı Yurt Dışına Çıkış Yasağı

Bilindiği üzere Anayasamızın ikinci kısmının kişi hak ve ödevlerini düzenleyen ikinci bölümünde bulunan 23. maddesi, “*Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti*” başlıklıdır. Anayasanın söz konusu maddesinde herkesin yerleşme ve seyahat hürriyetine sahip olduğu belirtilmiş; ancak aynı maddenin beşinci fıkrasında “*vatandaşın*” ceza soruşturması veya kovuşturması ya da “*vatandaşlık ödevi*” nedeniyle bu hakkının kanunla sınırlandırılabilceği hüküm altına alınmıştır.⁸

Diğer taraftan, Anayasamızın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yalnız Anayasanın ilgili maddelerinde

çıkıp 12.09.2001 tarihinde Alman vatandaşlığına geçen vergi mükellefine Türk vatandaşlığından çıkmadan önce ortağı olduğu şirkete ait vergi borçlarının ortaklık payına düşen vergi borcuna ilişkin olarak 31.05.2006 tarihinde yurt dışına çıkış tahdidi konulmuştur. Söz konusu idari işleme karşı süresi içinde iptal ve yürütmenin durdurulması talep edilmiştir. Yürütmenin durdurulması talebi Adana 1. İdare Mahkemesi'nin 2006/1026 E. sayılı dosyasında reddedilmiştir. Bunun üzerine Adana Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı'na itiraz edilmiş ve bu itiraz üzerine “...*Dava dosyasının incelenmesinden; davacının, davalı vergi dairesi müdürlüğünün... vergi numarasında kayıtlı mükellefi bulunan... Ltd. Şti'nin ortağı olduğu, anılan şirketin farklı vergilendirme dönemlerine ait toplam 45.307,65 YTL muhtelif vergi borcunun bulunduğu, söz konusu vergi borçların kesinleştiği ve şirketten tahsil imkanının bulunmadığı nedeniyle şirket ortaklarının takibe alındığı, bu çerçevede davacının hakkında yurt dışına çıkış yasağı konulduğu ancak davacının daha önce Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı iken Bakanlar Kurulu'nun izin vermesiyle Türk vatandaşlığından çıktığı ve Alman vatandaşlığına geçtiği anlaşılmıştır. Davacının, Almanya vatandaşı olduğu konusunda taraflar arasında bir çekişme bulunmamaktadır. Pasaport Kanununun yukarıda anılan ilgili hükmü ancak Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına uygulanabilecek bir hüküm olup davacının adına uygulanan yurt dışına çıkış yasağına hukuksal dayanak oluşturması düşünülemez. Davacının, ortağı bulunduğu şirketin ödenmeyen borçlarından sorumluluğunun gereklerini yerine getirmesi için vatandaşı bulunduğu anılan ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında vergilendirme ve mali konularda ilgili antlaşmalar takibi gerektiğinden yukarıda anlatıldığı üzere yurt dışı çıkış yasağı uygulamasında hukuksal isabet görülmemiştir*” şeklinde karar verilmiştir (Karar yayınlanmamıştır).

⁸ “Herkes yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.

Yerleşme hürriyeti, suç işlemesini önlemek, soysal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlemesini önlemek;

Amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir.

Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması nedeniyle sınırlanabilir.

Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.” (1982 Anayasası md. 23).

belirtilen sebeplere bağlı olarak ancak kanunla sınırlandırılabilceği belirtilmiştir.⁹ Buna koşt olarak kanun koyucu 1950 tarihli 5682 sayılı Pasaport Kanunu ile Anayasamızda güvence altına alınmış olan yerleşme ve seyahat hürriyetini yine Anayasa'nın mezkur hükmünde belirtilen özel sebepler doğrultusunda aştığıdaki şekilde sınırlandırmıştır.

5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun "*Pasaport veya Vesika Verilmesi Yasak Olan Haller*" başlıklı 22. maddesinde,

"Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye "yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmez." Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zaruri hallerde İçişleri Bakanlığının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir.

Bu durumda olanların açık kimlikleri (adı, soyadı, doğum yeri ve tarihi, ana baba adı ile nüfusa kayıtlı olduğu yer) ve tahdit sebebi, ilgili daireler tarafından mahallin polis makamına bildirilir.

İlgili polis makamları da bu bilgileri alır almaz bağlı bulunduğu il emniyet müdürlüğü kanalıyla en seri haberleşme aracıyla yazılı olarak hudut kapısı bulunan emniyet müdürlüklerine, şahsın nüfusa kayıtlı olduğu il emniyet müdürlüğüne ve Emniyet Genel Müdürlüğüne bildirilir.

Bunların yurt dışına çıkışları engellenir ve "*kendilerine pasaport veya vesika verilmez, verilmişse geri alınır.*"

Birinci fıkrada yazılı makamlar tarafından pasaport verilmesi veya yurt dışına çıkması yasaklananlarla yurt dışında kalmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu tespit edilenlerin süreleri dolan pasaportları yenilenmez, kendilerine Türkiye'ye dönmeleri için seyahat vesikası verilir.

⁹ 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı kanunun 8. maddesiyle yapılan değişiklikten önce "*Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ülkenin ekonomik durumu, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması nedeniyle sınırlandırılabilir.*" hükmü yer almaktaydı. Bu nedenle, vatandaşlık ödevi ve ceza soruşturması veya kovuşturması yanında, ülkenin ekonomik durumu da bu temel hak ve özgürlüğü sınırlandırmak için özel bir sebepti. Kanunımızca yerleşme ve seyahat özgürlüğünün sınırlandırılması için kanun koyucuya geniş takdir yetkisi veren "*ülkenin ekonomik durumu*" ibaresinin kaldırılması yerinde bir değişiklikler.

Pasaport veya pasaport yerine geçen vesikalari kaybedenlerden, bunu haklı bir sebebe dayandırmayanlarla buldukları ülkeden sınır dışı edilmiş olanlara, bu ülkelerden çıkarılış sebepleri göz önünde tutularak pasaport veya vesika verilmeyebilir”

hükmüne ve yine aynı yasanın “Türk Vatandaşlarının Seyahatlerinin Sınırlandırılması veya Yasaklanması” başlıklı 23. maddesinde,

“Bakanlar Kurulu, harp tehlikesi veya memleket güvenliğine veya sağlık durumuna dokunan diğer olağanüstü haller dolayısıyla “Türk vatandaşlarının yabancı memleketlere gitmelerini kısmen veya tamamen men edebileceği gibi,” siyasî ve ekonomik mülahazalarla sadece belli ülkeler için geçerli pasaport düzenlenmesine de karar verebilir.

Harp tehlikesi, yabancı memleketlerde zuhur edebilecek dahili karışıklıklar veya salgın hastalıklar sebebiyle veya siyasi veya ekonomik nedenlerle dış memleketlerdeki pasaport vermeye yetkili Türkiye Cumhuriyeti makamları, Dışişleri Bakanlığının talimatı veya muvafakati ile Türk vatandaşlarına verecekleri pasaportları, yalnız belli memleketlere gitmek için muteber olmak üzere tanzim edebilirler.

Yabancı memleketlerde bulunan “Türk vatandaşlarından” Türkiye’de haklarında bir cürümden dolayı kovuşturma yapılanlarla, Türk mahkeme-rince mahkûm edilmiş bulunanların, Adalet Bakanlığının talebi üzerine veya muvafakatiyle Dışişleri Bakanlığı’nca verilecek talimata dayanılarak yabancı memleketlerdeki pasaport vermeye yetkili Türkiye Cumhuriyeti makamlarınca pasaportları iptal edilir ve yalnız Türkiye’ye dönmeleri için ve veriliş tarihinden itibaren en fazla bir ay içinde sahibi tarafından bulunduğu memlekette ve bilahare geçeceği memleketlerden ayrılmak suretiyle kullanılmak şartıyla seyahat belgesi verilir. ”

hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi, pozitif hukukumuzda göre vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağı, Anayasanın 23. maddesinde belirtilen sebeplerle; ancak Türk vatandaşına uygulanabilecek bir tahdittir. Yoksa herhangi bir ülkenin vatandaşına bu tahdidin uygulanabilmesi mümkün değildir. Her şeyden önce bu durum Anayasaya aykırıdır; zira yerleşme ve seyahat özgürlüğünü düzenleyen Anayasa maddesinde bu hürriyete herkesin sahip olduğu, ancak vatandaşın bu hakkının yurdunu terk etme konusunda, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla

anayasal metin çok açıktır. Devlet vergi borcundan (vatandaşlık ödevinden) dolayı, ancak vatandaşın yerleşme ve seyahat özgürlüğünü kısıtlayabilecektir.

Nitekim 1982 Anayasası'nın yasalaşması sürecinde, Danışma Meclisi'nde yapılan tartışmalarda bu yön açıkça ortaya konmuştur. Söz konusu tartışmalarda; vergi, mevzuatta öngörülen şartları taşıyan yurtda yaşayan tüm yabancılardan da alınabileceğine göre, vergi ödevinin vatandaşlık ödevine bağlanması ve sadece vergi borcundan ötürü vatandaşın seyahat özgürlüğünün sınırlandırılması eleştirilmiştir.¹⁰

Yine doğal olarak yabancı devlet vatandaşının yabancı bir devlet pasaportuna sahip olması sebebiyle 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22. maddesi kapsamında olduğu düşünülemez; zira yabancı uyruklu kişinin pasaportu Türkiye Cumhuriyeti makamlarınca verilmemiştir. Dolayısıyla, Türkiye Cumhuriyeti'nce verilen pasaportun alınmasına ilişkin mezkur yasanın ilgili maddesinin yabancı devlet vatandaşının başka bir ülkeden almış olduğu pasaport hakkında da uygulanması uluslararası hukuka aykırı olacaktır. Çünkü vatandaşın temel hak ve özgürlükleri; ancak vatandaşın tabii olduğu devletçe sınırlanabilir.

Diğer taraftan, ülkemizce de onaylanan¹¹ İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme İle Bu Sözleşme'ye (İHAS) Ek Birinci Protokolde Tanınmış Bulunan Haklardan ve Özgürlüklerden Başka Haklar ve Özgürlükler Tanıyan Ek 4. Protokol'e de aykırıdır. Bu Protokol'ün 2. maddesinde "*Serbest Dolaşım Özgürlüğü*"

¹⁰ Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, Danışma Meclisi, Ankara, B: 138, 28.8.1982, O: 2, s. 121 (Aktaran: Güneş, agm., s. 70). Yine Güneş de vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağını üst normlara karşısındaki durumunu inceleyen çalışmasında, "...sözün geçen mevzuat sadece Türk vatandaşına yurt dışına çıkış yasağı getirmekte, yabancıya bu yasağın uygulanmamaktadır. Sadece vatandaşların değil, belli koşullarda yurtda yaşayan tüm yabancıların da vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olabilmeleri gerçeğine karşın ancak belli bir grup için bu yasağın uygulanması, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır" şeklinde beyanda bulunmuştur. Güneş, agm., s. 75. Söz konusu tartışmalarda ileri sürülen sava katılmamakla birlikte, vergi borcundan dolayı yürürlükteki Anayasamız dahilinde sadece vatandaşa yurt dışı çıkış yasağı konabileceğini gözler önüne sermesi bakımından bu tartışmanın burada zikredilmesinin önemli olduğunu düşünüyoruz. Çünkü bir kimsenin vergi mevzuatına göre bir ülkeye vergi vermekle mükellef olması, onun tabiiyetini değiştirmeyeceğinden, o kimsenin tabii olduğu ülkeye gitmesini engelleyici hükümler konulmasının da mümkün olmayacağı açıktır.

¹¹ Türkiye bu protokolü 1994 yılında onaylamıştır (RG: 14.07.1994, 21990). Ancak onay belgelerinin teatisi henüz tamamlanmamıştır. Bu nedenle Türkiye halen Protokol'e taraf değildir.

düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin ikinci bendine göre, “Herkes, kendi ülkesi de dâhil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.” Yine 3. maddede, “Hiç kimse, uyruğu bulunduğu devletin ülkesine girme hakkından yoksun bırakılamaz” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümler doğrultusunda, yabancı devlet vatandaşına vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağı uygulaması, aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek Protokol 4’e de aykırıdır.

III. Son Söz

Yurt dışına çıkış yasağı uygulamasının amacının, “mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerinin sağlanması, amme alacağının tahsilinin güvence altına alınması ve bu şekilde tahsilâtın hızlandırılması”,¹² yani kamu yararı olduğu açıktır.

Kamu yararı bireysel çikardan farklıdır; onun üstünde veya dışında bir yararı ifade eder. Durum böyle olunca bireysel yarar ile toplumsal yararın çelişmesi her zaman olasıdır.¹³ Ancak her durumda toplumsal yarara öncelik tanımak, bireysel yararı hiçe saymak ölçülülük ilkesini zedeler ve hukuka aykırı olur.¹⁴

Elbette vergi mevzuatına göre vergi yükümlüsü olan kişinin vergisini ödemesi kamu hizmetlerinin finansmanı için gereklidir. Dolayısıyla yabancı uyruklu kişi de vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmelidir; bunda kamu yararı bulunmaktadır. Ancak bunun yanında devletin de hukukun üstünlüğünü sağlamak gibi kutsal bir görevi vardır. Amaçlar ne olursa olsun devlet hukuk devletine yakışır araçları kullanmakla yükümlüdür. Devlet kendine kaynak sağlama amacıyla da olsa hukuk dışına çıkamaz;¹⁵ zira “Hukuk devleti her istediğini yapamayan, yapmaktan kaçınan devlettir. Bu niteliği taşıyan bir devlet, parasal çikardan önce hukuksal uygunluğu arar. Devletin bu konuda göstereceği özen saygınlığının temel koşuludur”.¹⁶ “Devletin, gelirlerini arttırmak için çaba göstermesi beğeniyle

¹² 395 Seri No. lu Tahsilat Genel Tebliği (RG: 11.06.1996, 22663).

¹³ Akıllıoğlu, T., *Kamu Yararı Üzerine Düşünceler*, İHİD, Prof. Dr. Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı, S: 1-3, Y: 1988, s. 7-9.

¹⁴ Özgüven, A., V., *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006, s. 151-152.

¹⁵ Özgüven, agt., s. 229.

¹⁶ AYM, 25.05.1993 gün, E. 1993/3, K. 1993/20 sayılı karara karşı Yargıçlar Servet Tüzün, Yalçın Acargün ve Yekta Güngör Özden’in karşı oy yazıları (Furtun, İ. H.,

karşılanması gereken bir tutumdur, ancak... bunu yaparken anayasal buyruğa kesinkes riayet etmesi gerekir. Devletin gelirlerinin arttırılması için yapılan düzenlemeler hukuki olmalı, bunun için Anayasa'ya uygun yollar izlenmelidir".¹⁷

Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2005, s. 375).

¹⁷ AYM, 15.10.1991 gün, E. 1990/29, K. 1991/37 sayılı karara karşı Yargıçlar Yekta Güngör Özden ve Yalçın Acargün'ün karşı oy yazıları (Furtun, agt., s. 370).