

## VERGİ HUKUKUNDA YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI UYGULAMASI

### 1. Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kavram ve Hukuki Koşullar

#### 1.1. Kavram ve Genel Bilgi

##### 1.1.1 Kavram

Vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkış yasağı, vergi borcu olanların yurt dışı çıkışının yasaklanması iŐlemidir.

Bazı uygulamalar, genel olan sorunlu olduğu kabul edilen ve bir revizyona tabi tutulmasında yarar görülen sistemlerin tüm eksikliklerini tek başına açığa çıkarırlar. Kanımca, yurt dışı çıkış yasağı uygulaması, revizyon gerektiği konusunda hemen her kesimin hemfikir olduğu vergi sistemimizin en çarpıcı eksikliklerinin gözlemlenebildiği kurumlardan biridir.

Vergi sistemimizin sorunlarının neler olduğu, yurt dışı çıkış yasağındaki hukuksal sorunların neler olduğu ile paralellik arz etmektedir.

Vergi idaresi, hızlı ve etkin bir uygulama gereksinimi içinde. Aynı zamanda bu uygulama, idareye hukuksal sorumluluk yüklememeli, fazla emek ve zaman harcanmasını gerektirmemeli ve hatta mümkünse uygulama vergi idaresinin dışında yapılmalı! İŞte ağır iş yükünü kaldırmakta zorlanan ve önemli bir değişim süreci içinde bulunan vergi idaresinin tüm bu gereksinimleri karşılayan mucize uygulama da yurt dışı çıkış yasağı uygulamasıdır.

Bu uygulama ile, vergi idaresi ipin kaçırđıĐı ucunu yeniden yakalamakta, belirleyemediği ticari yaşam hareketlerine bir noktaya hakim olabilmekte, hızlı, etkin ve sorumluluk gerektirmeyen idari bir işlem tesis etme gücüne sahip olmaktadır.

Pasaport Kanunu 1950 tarihli olmasına ve yirmi ikinci madde 1988 yılından bu yana değişiklik görmemesine rağmen, bu konunun güncel olmasının nedeni, vergi idaresinin vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkış yasağı koyma uygulamasını son zamanlarda daha fazla uygulaması ve yurt dışı çıkışı yasaklananların sayısının iki yüz bini aŐmıŐ olmasıdır.



### 1.1.2 Yasal Düzenleme

Yurt dışı çıkış yasağı, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinden olan seyahat özgürlüğünün bir görünümü olmasına rağmen, herhangi bir yasada tanımlanmış, hukuki unsurları belirlenmiş bir kurum değildir.

Bu yönüyle, vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkış yasağının yasal bir kavram olup olmadığı tartışılabilir. Bu uygulamasının yasal dayanağı, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun "Pasaport ve Vesika Verilmesi Yasak Olan Haller" başlıklı yirmi ikinci maddesidir.

Bu maddenin konuyla ilgili bölümü aşağıdaki gibidir:

*MADDE 22 - Yurt dışı 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. ...*

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

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

### 1.1.3 Vergi Borcundan Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasına İlişkin İdari Düzenlemeler

Vergi borcundan dolayı yurt dışı çıkış yasağı konmasında Maliye Bakanlığına verilmiş bir düzenleme yetkisi bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, yasanın uygulanması sırasında kişilerin vergiden borçlu olduklarının belirlenmesi gerektiğinden, Maliye Bakanlığı durumdan vazife çıkarmıştır.

Maliye Bakanlığı bu konuda tahsilat genel tebliğleri, tahsilat iç genelgesi, genel yazı ve özgelgelerle uygulamaya yön vermektedir.

Maliye Bakanlığının konuyla ilgili yayınladığı 346, 353, 365, 368, 379 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğlerinin yürürlüğü sone ermiştir.



11 Haziran 1996 tarihinde 395 Seri no.lu, 13 Kasım 1998 tarihinde 404 Seri no.lu ve 1 Mart 2002 tarihinde de 424 Seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğlerinin yürürlüğü ise devam etmektedir.

Ayrıca, yurt dışı çıkış yasağına ilişkin 1998/6 ve 1999/2 sayılı Tahsilat İç Genelgeleri yayınlanmıştır.

### **1.1.3.1 395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği**

11 Haziran 1996 tarihinde yayınlanan 395 Seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği, yurt dışı çıkış yasağı uygulamasına ilişkin ilk açıklamaları yapmış, uygulamanın çerçevesini yeniden çizmiştir.

Bu tebliğde, yurt dışı yasağı uygulamasına esas alınacak vergi borcu ile ilgili kavram ve nitelik belirlemede;

- Pasaport kanununun yirmi ikinci maddesindeki "vergiden borçlu" tabiri ile kastedilenin, amme alacakları tahsil usulü hakkında kanunun (6183 sayılı yasa) birinci maddesinde söz konusu edilen amme alacaklarından borçlu bulunan şahıslar olduğu,
- Aynı maddede geçen vergi borcu tabirinden de yine 6183 sayılı yasanın birinci maddesinde sözü geçen amme alacağının anlaşılacağı,
- Yurt dışı çıkış yasağı konulmasını gerektiren amme alacağı miktarının, bir milyar lira ve üzeri olarak belirlendiği, bu miktarın altında borcu bulunan şahıslar hakkında tahsil dairelerince yurt dışı çıkış yasağı uygulanmayacağı,
- Borçludan aranılan amme alacağının, yurt dışı çıkış yasağı konulmasını gerektirip gerektirmediğinin tespitinde;
  - Kesinleştiği halde ödenmemiş olan ve varsa ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasına konu amme alacakları toplamının dikkate alınacağı,
    - Tarhiyat safhasında olan veya tarhiyata ilişkin olarak yaratılan ihtilaflar nedeniyle kesinleşmemiş olan amme alacaklarının,
    - 6183 sayılı yasa uyarınca tecil edilen ya da sair nedenlerle teminat altına alınan alacakların,
    - İlgili mevzuat gereğince istenilen belgelerin borçlu tarafından tam ve eksiksiz olarak tahsil dairesine ibraz edilmiş olması koşuluyla nakden veya mahsuben iadesi talep edilen miktarın,
    - Cebri takip sonucu haczedilen malların değeri kadar borç miktarının dikkate alınmayacağı,



- Miktarla bakılmaksızın 6183 sayılı yasa uyarınca aciz halinde olduğu tespit edilen borçlular hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanmayacağı,

açıklama ve belirlemeleri yapılmıştır.

395 Seri No.lu Genel Tebliğde ayrıca, yurt dışı çıkış yasağı uygulamasındaki bildirimler ve yurt dışı çıkışı yasaklanan borçluların durumlarının izlenmesi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

### **1.1.3.2 404 ve 424 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğleri**

395 Seri No.lu Genel Tahsilat Tebliğinde bir milyar lira olarak belirlenen yurt dışı çıkış yasağı uygulamasındaki sınır, 404 Seri No.lu Genel Tahsilat Tebliğinde beş milyar liraya, 424 Seri No.lu Genel Tahsilat Tebliğinde de on beş milyar liraya yükseltilmiştir.

## **1.2. Yurt Dışı Çıkış Yasağına Esas Vergi Borcunun Niteliği**

### **1.2.1 Vadesi Gelmemiş veya İhtilafli Vergi Borçları**

395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği ile, henüz vadesi gelmemiş veya ihtilafli bulunan borçların vergi borcu terimi içinde değerlendirilmesi uygulamasına son verilmiştir.

Bu sayede, henüz vadesi gelmemiş vergi borçlarının, ödenmesi gereken –borçlar hukuku deyimi ile muaccel- borç olarak kabul edilmemesi hukuken isabetli olmuştur.

Keza, ihtilafli borçların da muaccel olmadıkları, yani ödenmesi gerekmediği açık olduğuna göre, bu borçların da yurt dışı çıkış yasağına esas olmaması isabetlidir.

İhtilafli borçlar açısından, kanımca ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler kapsamında açılan davalar özellik arz etmektedir. Çünkü, bu usul ile açılan davalarda, yürütme dava açılmakla kendiliğinden durmamakta, ancak yürütmenin durdurulması talep edilebilmektedir. Yürütmenin durdurulması kararı verilene kadar ya da mükellefin yürütmenin durdurulması kararının reddedildiği durumlarda, vergi borcu muaccel olmakta, yani tahsili olanaklı bir borç olmaktadır. Bu aşamadaki bir verginin ihtilafli sayılıp sayılmayacağı konusundaki görüşüm, her ne kadar, bu verginin tahsili olanaklı ise de, yurt dışı çıkış yasağına esas borç içinde değerlendirilmemesi gerektiğidir.

Bir diğer konu; vergi davasının yasal süreci dikkate alındığında, vergi borçlarının yargılamanın hangi aşamasına kadar “ihtilafli” sayılması gerektiği konusudur.

Kanımca, ihtilaf konusu yapılan ve vergi mahkemesinde mükellef aleyhine karara bağlanan ancak mükellefçe temyiz konusu edilmiş bir vergi borcunun ödenmemesi



halinde, kesinleşme henüz gerçekleşmediği için yurt dışı çıkış yasağı konmamalıdır.<sup>1</sup> Çünkü, anlayışına göre, yurt dışı çıkış yasağı konması, vergi idaresinin günlük işlemleri arasında yer alan, her hafta konup kaldırılabilir, olağan bir idari tedbir değil, tam tersi, temel hak ve özgürlüklere dokunan uygulanmasında son çizgiye kadar beklenmesi gereken çok özel bir idari yaptırımdır.

Kesinleşme için, Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştay Dairesi'nin onama kararının tebliğ beklenmelidir. Karar düzeltme aşaması olağanüstü yargı yolu olduğu için, onama kararının kesinleşme ve dolayısıyla vergi borcunun ihtilafli olmaktan çıkması için yeterli sayılabileceği görüşündeyim.

### **1.2.2 İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamasına Konu Olabilecek Vergi Borçları**

395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına konu olabilecek nitelikteki vergi borçlarının yurt dışı çıkış yasağı uygulamasına esas alınacağını açıkça belirlemiştir.

Benim yaklaşımım, sadece kesinleşen vergi borçlarının yurt dışı çıkış yasağına esas oluşturulmasıdır. Bu nedenle, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına konu olabilecek nitelikteki vergi borçlarının yurt dışı çıkış yasağı uygulamasına esas alınabilmesinin hukuka aykırı olduğunu düşünmekteyim.

#### **1.2.2.1 İhtiyati Haciz Koşulları**

İhtiyati haciz, aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- 6183 sayılı yasa gereğince teminat istenmesini gerektiren durumlar var ise;
  - (Vergi ziyai cezası ve/veya kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış ise,
  - Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa,)
- Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapsa ihtimalleri varsa,
- Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

---

<sup>1</sup> Aynı yönde görüş için bkz. **Sağlam**, Erdoğan; Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Konulması, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2002, Sayı 248.



- ❑ Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- ❑ Hüküm verilmiş olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını gerektiren fiil nedeniyle kamu davası açılmış ise,
- ❑ İptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu oluşturan mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, 6183 sayılı yasanın 27, 29, 30 uncu maddelerinin –tasarrufların hükümsüzlüğüne ilişkin yasal düzenlemeler- uygulanmasını gerektiren durumlar varsa.

Bu koşullardan herhangi birinin bulunması durumunda, hiçbir süre ile sınırlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulanır.

İhtiyati haciz vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine mahallin en büyük memuru olan Valinin kararı ile uygulanır.

### **1.2.2.2 İhtiyati Tahakkuk Koşulları**

İhtiyati tahakkuk, aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- ❑ Bazı ihtiyati haciz sebepleri varsa,
  - 6183 sayılı yasa gereğince teminat istenmesini gerektiren durumlar var ise;
    - (Vergi ziyai cezası ve/veya kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış ise,
    - Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa,)
  - Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
  - Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- ❑ Mükellef hakkında kamu alacağının tahsiline engel olma düzenlemesi kapsamında takibe girilmişse,
- ❑ Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

İhtiyati tahakkuk vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine Defterdarın kararı ile uygulanır.



### **1.2.2.3 İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Koşullarının Bulunmasında Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulanabilmesinin Hukuksal Anlamı**

Yukarıda belirttiğimiz ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk nedenlerinden birinin bulunması durumunda, söz konusu borcun yurt dışı çıkış yasağına esas borç olarak kabul edilmesi, idarenin eline önemli bir tercih hakkı vermektedir.

İdare, vergilendirme işlemlerinde istediği –idarenin bakış açısı ile kötünietli- mükellefe bu hükümlerden hareketle yurt dışı yasağı uygulayabilecek, istediği mükellefe ise uygulamayabilecektir.

Nitekim, bu durum, 395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde açıkça yer almakta ve uygulamada da, vergi daireleri bu takdire dayalı tercihi yapmakta, kötünietli olduğuna kanaat getirdikleri mükellefler için yurt dışı çıkış yasağını uygulamakta, diğerleri için uygulamamaktadır.

Benzer şekilde, inceleme elemanları da, inceleme sırasında, örneğin vergi ziyai cezası kesecekleri mükelleflerden bazıları için yurt dışı çıkış yasağı konmasını istemekte, bazıları için istememektedir.

İdareye temel hak ve özgürlüklerden olan seyahat özgürlüğünün kısıtlanması ile ilgili verilen bir yetkinin bu şekilde tercihen uygulanabilmesi, sonucu keyfiyete vardırabilecek hukuksal açıdan sorunlu bir durumdur. Bu durum, mükellefler açısından da önemli bir hukuksal risktir.

Çünkü, bir mükellefin incelemeye alınması ve incelemede, vergi ziyai cezasının –zaten vergi kaybına bağlı başkaca bir ceza türü yoktur- kesilmesini gerektiren bir durumun saptandığına ilişkin bir iddianın ileri sürülmesi son derece olağan bir durumdur. Bu olağan duruma yurt dışı çıkış yasağının re'sen uygulanması gibi bir yaptırımın bağlanması kanımca en azından ölçülülük ilksine ters düşer.

Bu gibi durumlarla karşılaşan mükellefler, finansal olanakları dahilinde vergi idaresine teminat göstererek yurt dışı çıkış yasağının uygulanmasını durdurabilmektedirler. Ancak, vergi idaresinin iddialarında haksız çıkması durumunda, yurt dışı çıkışın yasaklanması veya teminat gösterilmesinden kaynaklanan mali yüklerin mükellefte oluşturduğu kayıp dolayısıyla sorumluluğunun bulunmaması hukuka aykırılığın bir diğer unsurunu oluşturmaktadır.

Yurt dışı çıkış yasağı uygulamasındaki bir diğer garabet, ihtiyati haczin vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine Valinin, ihtiyati tahakkukun Defterdarın kararı ile uygulanmasına karşın, bu iki tedbirin bir sonraki aşamasını oluşturan yurt dışı çıkış yasağının doğrudan vergi dairesi müdürü tarafından uygulanabilmesidir.



### **1.2.3 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasına Esas Borcun Kesinleşmiş Olması Koşulu**

Yukarıdaki açıklamalardan da fark edileceği üzere, mükelleflerin beklentileri, sadece kesinleşmiş vergi borçlarının yurt dışı çıkış yasağına esas oluşmasıdır.

Mevcut uygulamadan memnun olan ve uygulamanın bu haliyle devamını savunan vergi idaresi ise, vergi borcundaki kesinleşme koşulunun yurt dışı çıkış yasağı uygulamasının etkisini azaltacağı inancındadır.

Kanımcı, vergi borcundan dolayı yurt dışı çıkış yasağı uygulaması tamamen kaldırılmalıdır. Bu uygulamanın tamamen kaldırılmasının hukuka uygun çözüm yolu olduğuna ilişkin açıklamaları da bu çalışmamın ileriki bölümlerinde yer almaktadır.

Bu uygulamanın devamında yarar görülüyor ise, mevcut durumda mükellef hukuku lehine bazı iyileştirmeler yapılmalıdır. Yapılacak bu iyileştirmelerin bir bölümü, idari yargı, bir bölümü idare tarafından yapılabilir.

İdari yargının en kolay yapacağı iyileştirme, yurt dışı çıkış yasağına esas vergi borcunun kesinleşmesi koşulunu istikrar kazanan bir içtihat haline getirmek olabilir. Bu sayede, henüz vergi borcu bulunup bulunmadığı hukuken tespit olunmayan mükellefler için uygulanabilecek teminat göstermeyi talep etme, ihtiyati haciz uygulama, ihtiyati tahakkuk uygulama gibi hukuksal olanaklar varken, bunlar aşılarak yurt dışı çıkış yasağı uygulanmamış olacaktır.

Bu konuda verilen kararlarda bir istikrar bulunmamaktadır. Bu konudaki yargı kararlarına ilişkin yorum ve açıklamaları, çalışmamın İdari Yargının Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasına Bakışı başlıklı bölümde yer almaktadır.

### **1.3 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Bildirimler**

Yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilmesi için güvenlik makamlarına yapılacak bildirimlerde; borçlunun adı soyadı, doğum yeri ve tarihi, ana ve baba adı, nüfusa kayıtlı olduğu yer, iş ve ikametgah adresleri, vergi numarası, borcun mahiyeti ve miktarı, yılı, nev'i ve vadesi yer alır.

Vergi –vergi idaresinin tabiri ile amme- borcu dolayısıyla, yurt dışı çıkış yasağı konulmak üzere isimleri güvenlik makamlarına bildirilen kişilere durum ayrı bir yazı ile bildirilir.

Bu yazıda; borcun mahiyeti, yılı, miktarı, vadesi ve ne şekilde tasfiye olunabileceği, çıkış tahdidinin kaldırılabilmesi için ne gibi işlemler yapılması gerektiği belirtilir. Uygulamada, bu esaslara dikkat edilmediğinin belirlenmesi üzerine, çıkarılan 1999/2 sayılı Tahsilat İç Genelgesinde şu açıklamalar yapılmıştır :





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

Konunun önemi dikkate alınarak haklarında yurt dışı çıkış yasağı uygulanan mükelleflere, bu durumun yukarıda belirtildiği şekilde yazı ile bildirilmesi, borcun ödenmesi, terkinin 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.”

Ayrıca, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde; vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkması sakıncalı görülen mükellefler için üç nüsha yazı düzenleneceği, yazının birinci örneğinin ilgili kuruluşlara, ikinci örneğinin mükellefe gönderileceği, üçüncü örneğinin ise mükellefin tarh/takip dosyasında saklanacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, ilgili güvenlik makamları da bu bilgileri alır almaz bağlı bulunduğu il emniyet müdürlüğü kanalıyla en seri haberleşme aracıyla yazılı olarak sınır kapısı bulunan emniyet müdürlüklerine, şahsın nüfusa kayıtlı olduğu il emniyet müdürlüğüne ve Emniyet Genel Müdürlüğüne bildirir.

## **1.4 Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulanan Borçlularının Durumlarının Vergi İdaresince İzlenmesi**

### **1.4.1 Genel Bilgi**

Yurt dışı çıkış yasağı yetkisinde madalyonun diğer yüzü, hakkında yurt dışı çıkış yasağı konan kişilerin durumlarının izlenmesidir. Bu izlemenin özel bir altyapı ve çaba gerektireceği açıktır.

Bakanlığın, izleme sorumluluğu ile ilgili açıklamaları genel hatlarıyla şu şekildedir:

- Hakkında yurt dışı çıkış yasağı konan kişilerin durumu dikkatle izlenecek, yasağın konmasına neden olan borcun ödenmesi, terkinin, teminata bağlanması gibi, yasak konması nedenini ortadan kaldıran durumlarda, durum derhal ilgili güvenlik makamına bildirilecektir,
- Yurt dışı çıkış yasağı uygulanan ancak faaliyet konuları gereği, tedavi amacı ve benzeri zaruri nedenlerle yurt dışı çıkmaları gerektiği halde borçlarına karşılık yeterli teminat gösteremedikleri için yurt dışı çıkış yasağı kaldırılmayan bazı borçluların;
  - Faaliyetlerine devam edememe, mevcut ve yeni iş imkanlarını kaybetme,
  - Tedavi imkanlarının engellenmesi,



gibi 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 değerlendirilecek, 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 dışı çıkışın kamu alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyeceği,

kanaatine varılması halinde, borca yetecek miktarda teminat gösterilmese dahi borçluların içinde buldukları bu zor durumlar nedeniyle geçici olarak yurt dışı çıkışlarına izin verilebilecektir.

Açıklama bu şekilde olmakla birlikte, bu kararın alınmasının vergi dairesi yöneticilerinin kişisel sorumluluğunu gerektireceği açıklamalarının yapılması<sup>2</sup> bu olanakların yaygın ve düzenli biçimde uygulanmasını engellemektedir.

#### **1.4.2 İzleme Yöntemi**

Hakkında yurt dışı çıkış yasağı konan kişilerin durumu dikkatle izleneceği tebliğde açıklanmakla birlikte, bu izlemenin yöntemi konusunda bir belirleme yapılmamıştır.

Bunun yerine, Vergi Daireleri işlem yönetmeliğinde, bu kişilerin durumunun yazı ve listelerden sık sık taranmak suretiyle izleneceği açıklamasına yer verilmekle yetinilmiş, bu taramanın ne sıklıkta yapılacağı, taramanın yapılmamasının sorumluluğu konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Bu konuda da görev, -diğer bir çok konuda olduğu gibi- mükelleflere düşmektedir. Mükelleflerin, vergi idaresi ile ilgili işlemlerini kontrol ederken, yurt dışı çıkış yasağına ilişkin uygulamaları da izlemelerinde yarar görünmektedir. Çünkü, bir vergi incelemesi ya da bir iade ve/veya mahsup talebi bir mükellefin yurt dışı çıkışı yasaklananlar listesine girmesi için yeterli olabilecektir.

---

<sup>2</sup> Bu yönde görüş içeren bir makale için bkz. **Erdinç**, Serkan; Tek Kanuni Temsilcisi Bulunan Limited ve Anonim Şirketlerde Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2003, Sayı 131.



### **1.4.3 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında “Faaliyetlerine Devam Edememe, Mevcut Ve Yeni İş İmkanlarını” ve “Tedavi Olanaklarını Kaybetme” Kriterleri**

395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; Yurt dışı çıkış yasağı uygulanan bazı borçluların faaliyetlerine devam edememe, mevcut ve yeni iş imkanlarını kaybetmesine neden olunmasının önlenmesi için bazı koşullar öngörülmüştür.

Bu koşulların yerine gelmesi durumunda, mükellefin yurt dışı çıkış yasağı “geçici olarak” kaldırılabilir.

Öngörülen koşullar;

- Yurt dışı yasağı uygulamasının, borçlunun ileride doğabilecek borç ödeme kabiliyetini olumsuz etkileyebilme olasılığı bulunması,
- veya
- Tedavi olanaklarını kaybetmesi olasılığı bulunması,
- ve
- Yurt dışı çıkışın kamu alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyeceği,

kanaatine varılmasıdır.

İşte bu “olasılıklar ve “kanaatler”, bir ilçe idaresinin anayasal temel hak ve özgürlüklerden olan seyahat özgürlüğünü kısıtlama ya da kısıtlamama konusunda alacağı kararın kriterleri olacaktır!

Yurt dışı çıkış yasağının, bir kurum olarak kaldırılması veya en azından değiştirilmesi gereğinin açık göstergelerinden biri işte bu durumdur.

#### **1.4.3.1 Yurt dışı Çıkış Yasağının “Borçlunun İleride Doğabilecek Borç Ödeme Kabiliyetini Olumsuz Etkileyebilme Olasılığı” Üzerine**

Böyle bir olasılık “hesabının” yapılması güçtür. Ancak, şu söylenebilir: Günümüzün küçülen dünyasında, mükelleflerin birçoğunun yurt dışı ile doğrudan ya da dolaylı ilişkisi vardır. Yurt dışı çıkışın yasaklanması mükelleflerin gelir getirici faaliyetlerini “her zaman” etkileyebilecek bir potansiyel yaratmaktadır. Bu nedenle, böyle bir yasak koymanın, mükellefi etkileyip etkilemeyeceğine ilişkin bir olasılık hesabı yapıldığında şu durum ile karşılaşılır: Mükelleflere sorulduğunda, mükelleflerin hemen tamamı, bu yasağın kaldırılmasını zira, her an herhangi bir nedenden ötürü yurt dışı gitmelerinin



gerekebileceğini, bu gereğin neden, nasıl, ne zaman ortaya çıkabileceğinin de belirsiz olduğunu söyleyeceklerdir.

Ülkemizdeki vergi dairesi müdürlerinin vergilendirme ve kovuşturma yöneticileriyle birlikte yaptıkları değerlendirmelerde, mükellefin yurt dışı çıkışlarının yasaklanmasının ileride doğabilecek borç ödeme kabiliyetini olumsuz etkileyebilme olasılığını hesaplarken hangi kriterleri dikkate aldıkları sorulduğunda birbirinden çok farklı kriter ve yaklaşımlar üzerinde durulacağı açıktır. Çünkü, bu konuda yapılacak değerlendirmede hangi kriterlerin esas alınacağı somut açık olarak ortaya konmamıştır.

Bu konuda ayrıntılı ve somut belirleme yapılmamasında, vergi idaresinin, ilgili vergi dairesine takdir hakkı vermek istediği ileri sürülebilir. Ne var ki, bu yaklaşım, aynı zamanda ülke çapında farklı, keyfi ve usulsüz uygulamaların da bir kaynağı olabilecek niteliktedir.

Kanımca, bunun gibi soyut ifadelerle, anayasal haklar konusunda vergi dairesi bölüm yöneticilerine kadar inen sorumluluklar vermektense bu kurum kaldırılmalı ya da ülke çapında uygulama birliği sağlayacak somut ve açık yasal düzenlemelerle yeniden yapılandırılmalıdır.

#### **1.4.3.2 Yurt dışı Çıkış Yasağı Nedeniyle “Borçlunun Tedavi Olanaklarını Kaybetmesi Olasılığı” Üzerine**

Kabul edelim: Bu belirleme yanlış yerde yapılmaktadır. Bir hastanın yurt dışında tedavi görmemesi durumunda tedavi olanaklarını kaybetmesi olasılığına vergi dairesinde değil, hastanede karar verilmesi daha doğrudur!

Hastaneden verilmiş bu konuda bir raporun değerlendirilmesinin dahi vergi dairesinde yapılması hatalıdır, gereksizdir, anlamsızdır.

Kanımca, hasta borçlular, tedavi olanaklarının kaybedilmesi ile ilgili yurt dışı çıkış izinlerini vergi dairesinden değil, doğrudan kamu sağlık kurumlarından almalıdır. Vergi idaresinin bu konuda bir belirleme ya da değerlendirme yetkisi de bulunmamalıdır.

#### **1.4.3.3 “Borçlunun Yurt dışı Çıkışının Kamu Alacağına Takip Ve Tahsilini Olumsuz Etkilemeyeceği Kanaati” Üzerine**

Bu kanaat, vergi dairesince oluşturulabilir. Vergi dairesi, bu konuda “kanaat oluşturmak için” en uygun kurumdu. Ne var ki, kanımca, kanaatlerle işlem yapmak yerine, somut ve açık kriterlerle çalışmanın kıymeti tartışılmaz.

#### **1.4.4 Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri Hakkında Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında İzlenecek Usul**



395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, tüzel kişiliğin borçlarından dolayı birden fazla kanuni temsilcisi hakkında uygulanmış olması halinde, yasağın kaldırılması için yukarıda belirtilen gerekçelerle yapılacak taleplerin de aynı şekilde değerlendirilmesi, ancak en az bir kanuni temsilci hakkında bu yasağın devam ettirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Burada sözü edilen olasılık, yurt dışı çıkış yasağının sağlık nedeninden ziyade, mükellefin işlerini bozma olasılığının varlığıdır. Bu olasılığın varlığı durumunda, tüzel kişinin kanuni temsilcilerinden en az biri üzerindeki yasağın kaldırılmaması konusu açıklanmaktadır.

Bu açıklama da kanımca hukuki bir garabettir. Tüzel kişinin borcundan ötürü kanuni temsilci hakkında yurt dışı çıkış yasağı konmuş ve bu yasağın, tüzel kişinin işini bozduğu kanaatine varılmış ise “en az bir kanuni temsilciye ilişkin yasağın sürmesinin” nedeni ne olabilir? Bir üyesi “alikonan” tüzel kişi kanuni temsilcilerinin diğer üyelerinin bu durumdan nasıl bir sonuç çıkarması, nasıl etkilenmesi beklenmektedir? Diğer kanuni temsilcilerin -çalışma arkadaşları alıkondugu için- yurda dönmekte daha istekli olacakları mı varsayılmaktadır?

Yasağı kaldırılmayacak “en az bir kişiyi” vergi dairesi mi belirleyecek, yoksa, tüzel kişinin kanuni temsilcileri bir araya gelip içlerinden en az birinin ismini vergi dairesine mi vereceklerdir? Vergi dairesi belirleyecek ise, bu belirlemede hangi kriterleri kullanacaktır?

Özetle; yasama sürecinden geçmeyen, bir konuda yasal düzenleme yapma birikim ve donanımına sahip olmayan kurumlara bırakılan yetkinin buna benzer hukuka aykırı, kendinden menkul düzenlemelere neden olmasında şaşacak bir şey yoktur. Kanımca, yasa ile belirlenmesi gereken konuların bir genel tebliğ ile belirlenmesi hukuken hatalı olmuştur.

#### **1.4.5 Tebliğ Açıklamalarında Yer Alan “Geçici Çıkış” Kavramı Üzerine**

395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, yukarıda belirlenen koşulların bulunması durumunda vergi dairesince borçluların geçici olarak yurt dışı çıkışlarına izin verilebileceğini belirlemiştir.

Bu açıklamada yer alan “geçici çıkıştan” neyin anlaşılması gerektiği belirsizdir. Bu ifadenin bir defaya mahsus bir çıkış hakkını veya belirli bir süreye ilişkin bir defa veya birden fazla çıkış hakkını ifade ettiği söylenebilir.

Ne var ki, bunlar veya buna benzer şekilde söylenebileceklerin tamamı dayanaksız kalacaktır. Çünkü, geçici olarak izin verilmesinden neyin kastedilmiş olabileceği belli değildir.



Nitekim, bu genel tebliğ düzenlemelerinin uygulanması sırasında da tereddütler ortaya çıkmış ve 1998/6 sayılı Tahsilat İç Genelgesinde konuyla ilgili şu açıklama yapılmıştır:

“ ... Ancak, Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, haklarında yurt dışı çıkış yasağı uygulanan mükelleflerin anılan Tebliğ uyarınca yaptıkları başvurular üzerine vergi dairelerince yurt dışı çıkış yasağının geçici süreli kaldırıldığı ibareleri ile emniyet makamlarına bilgi verildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, yanlış anlaşılmaya meydan verilmemesi bakımından, bundan böyle amme borçlularından Tebliğde belirtilen nedenlerle haklarında uygulanan yurt dışı çıkış yasağı kaldırılması uygun görülenler için Emniyet Müdürlüklerine yapılacak bildirimde, sadece amme borcundan dolayı yurt dışı çıkmalarında sakınca bulunmadığı hususuna yer verilmesi gerekmektedir.”

O halde, Genel Tebliğde açıklanan “geçici çıkış izni” diye bir şey var mıdır, yok mudur? Pasaport kanununda yer almayan bu kurum Genel Tebliğ ile yaratılmış mıdır, yaratılmamış mıdır?

Kanımcıca, geçici çıkış izni diye bir işlem yoktur. Burada kastedilen, muhtemelen idarenin yurt dışı çıkış yasağı kaldırılan kişi için her an yeniden yasak koyabileceği konusudur.

### **1.5 Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Mütessesil Sorumluların Durumu**

Mütessesil sorumlu; -vergi usul kanununun (VUK) 11 inci maddesine göre- mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlardır.

Diğer yandan, 3568 sayılı Kanunun 12 nci ve VUK’un mükerrer 227 nci maddeleri uyarınca, mükelleflerin beyannamelerini imzalayan serbest muhasebeci mali müşavirler ile beyannamelerini tasdik eden yeminli mali müşavirlerin müşterek ve **mütessesil sorumluluğu** söz konusudur.

Mütessesil sorumlu tutuldukları vergi borçları nedeniyle bu kişilere yurt dışı çıkış yasağı uygulanabilecek midir?

Bu konuda dikkate alınabilecek yasal düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- Pasaport Kanununun 22 nci maddesi; vergiden borçlu olanlara yurt dışı çıkış yasağı konulabileceği düzenlemesini içermektedir.



- VUK Md. 8; vergi mükellefinin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olduğunu belirlemektedir.

Yurt dışı çıkış yasağı uygulaması ister bir “idari tedbir” ister bir “idari yaptırım” olsun, vergi sistemimize yabancı bir kurum olduğu, bu soruna mevcut düzenlemeler karşısında açık cevap verilememesinden de görülmektedir.

Bir görüşe göre; Bir amme alacağının verginin mükellefi yerine veya yanı sıra müteselsil sorumludan da aranması, müteselsil sorumluyu mükellef haline getirmeyeceğinden ve dolayısıyla verginin mükellefi yani vergi borçlusu değişmeyeceğinden, yurt dışı çıkış yasağı da ancak mükellefe konulabileceğinden, müteselsil sorumlular hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanamaz.<sup>3</sup>

Bir diğer görüşe göre; yasal koşulların oluşması durumunda, müteselsil sorumlu da vergi borçlusu haline gelmektedir ve yurt dışı yasağının bu kişilere de uygulanması için hukuksal bir engel bulunmamaktadır.

Benim görüşüm; yurt dışı yasağının tamamen kaldırılması gerektiği yönünde olduğu için, bu yasağın müteselsil sorumlulara teşmilinin hukuksuzluğu ve dolayısıyla mağduriyeti artıracak yönündedir.

### 1.6 Vergi İnceleme Elemanlarının Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasındaki Fonksiyonları

Yurt dışı çıkış yasağı uygulamasında yasal düzenlemeler bulunmaması, bu uygulamanın sahibini de belirsizleştirmiştir.

Yurt dışı çıkış yasağını düzenleyen Pasaport Kanunu'nun 22 nci maddesinde yer alan;

*“... vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara ... ilgili daireler tarafından... ..bildirilir”*

ifadesi dışında konu ile ilgili bir belirleme de yoktur. Bu nedenle uygulamada, vergi dairelerinin yanı sıra vergi incelemesine yetkili olanların da yurt dışı çıkış yasağı koymada fonksiyon alabilecekleri kabul edilmektedir.

Yalnız, inceleme elemanları yurt dışı çıkış yasağı uygulamasında doğrudan güvenlik makamlarına yazı yazmak suretiyle değil 6183 sayılı Kanununun yukarıda değindiğim teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kurumlarını işletmek suretiyle fonksiyon almaktadırlar.

---

<sup>3</sup> Bu yöndeki görüş ve açıklamalar için bkz. **Sağlam**, Erdoğan; a.g.m. ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasının yayın organı Mali Mevzuat Platformunun 15 Şubat 2002 tarihli sayısı.





Kanımca, inceleme elemanlarını doğrudan yasak koymaması yoluyla, zaten uygulama esasları ve sınırları belirsiz bir kuruma bir de “inceleme elemanı” boyutu eklememek isabetli olmuştur.

## **2. Yurt dışı Çıkış Yasağının Öğrenilmesi ve Hatalı İşlem Tesisinde İdarenin Sorumluluğu**

### **2.1 Yurt dışı Çıkış Yasağının Öğrenilmesi**

#### **2.1.1. Vergi Dairesi Bildirimi**

395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği ve buna bağlı açıklamalarda, vergi dairesinin yurt dışı çıkışı yasaklanan borçluya durumun bir yazı ile bildirilmesi, bu yazıda; borcun mahiyeti, yılı, miktarı, vadesi ve ne şekilde tasfiye olunabileceği, çıkış tahdidinin kaldırılabilmesi için ne gibi işlemler yapılması gerektiği açıkça belirtilecektir.

Uygulamada, mükelleflere gönderilen yazıda kısaca, mükelleflere haklarında yurt dışı çıkış yasağı konduğu ve borcun miktarı bildirilmekte, yasağın kaldırılması için borcun ödenmesi veya teminat verilmesi ihtar olunmaktadır.

#### **2.1.2. İnternet Vergi Dairesinden Yurt Dışı Çıkış Yasağı Sorgulama Hizmeti**

Vergi borcundan ötürü konan yurt dışı çıkış yasağı kanımca kişi temel hak ve özgürlüklerine aykırı olması nedeniyle çağdığı bir uygulama olsa da, mükelleflerin haklarında böyle bir yasak bulunup bulunmadığını internet üzerinden öğrenebilmeleri gayet çağdaş bir olanaktır!

Mükellefler, 1999/2 Seri No.lu Tahsilat İç Genelgesinde yer alan açıklamaları da dikkate alarak Gelirler Genel Müdürlüğü internet sayfasının<sup>4</sup> “İnternet Vergi Dairesi” bölümünden, vergi borçlarından dolayı haklarında yurt dışı yasağı uygulanıp uygulanmadığını ya da mevcut yurt dışı çıkış yasağının kaldırılıp kaldırılmadığını öğrenebilirler. Bu uygulama 1 Şubat 2002 tarihinden itibaren yapılan işlemleri kapsamaktadır.

#### **2.1.3. Pasaportun Yurt Dışı Çıkışı Sırasında Güvenlik Birimlerince Alınması**

Yurt dışı çıkış yasağının öğrenilmesinin bir diğer yolu da, önce vize, ardından uçak bileti alıp havaalanına gidip pasaport kontrolünden geçmeye çalışmaktır! Bu sırada, güvenlik görevlisi, geçiş yapamayacağınızı, çünkü hakkınızda yurt dışı çıkış yasağı bulunduğunu söyleyip pasaportunuzu alıkoyabilir, siz de çoluk çocuk veya müşterilerinizle biletleri yakıp geri dönersiniz.

---

<sup>4</sup> [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr)





Böyle bir durumda, idarenin herhangi bir hukuksal sorumluluğu bulunup bulunmadığı ile ilgili şunlar söylenebilir:

Mükellef hakkındaki yurt dışı çıkış yasağı, yukarıda açıklanan esaslara uygun olarak konmuşsa, idarenin sorumluluğu yoktur. Yasağın bu esaslara uygun konmadığı mahkemede belirlenene kadar idarenin bir sorumluluğu yine yoktur. Son olarak, yasağın bu esaslara uygun konmadığı mahkemede belirlendikten sonra idarenin bir sorumluluğu yine yoktur! Çünkü, hiçbir düzenlemede hatalı tesis edilen işlem nedeniyle uğranan zararın tazminine ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir.

## **2.2 Yurt dışı Çıkış Yasağının Hatalı Konmasında Vergi İdaresinin Kusur Sorumluluğu**

Mükellefler, haklarında konan yurt dışı yasağının hukuka aykırı olduğunu mahkemelerde tespit ettirdikten sonra tam yargı davası açarak uğradıkları zararın idare tarafından tazmin edilmesini isteyebilirler.

Bu davada, davacı taraf, yurt dışı çıkışının hukuka aykırı olarak engellendiğini ileri sürerek uğradığı zararın giderilmesini isteyecektir.

Bu konuda açılan kararların henüz istikrarlı içtihat yaratmamış olması nedeniyle, vergi idaresi, yurt dışı çıkış yasağı konmasında “dikkatli” hareket edilmesi uyarısını yapmakla yetinmektedir.

Önümüzdeki yıllarda, vergi idaresinin bu türden işlemleri daha da dikkatli yapmak zorunda kalacağına şüphe yoktur.

## **3 Yurt dışı Çıkış Yasağının Tüzel Kişi Mükelleflerde Uygulanması**

### **3.1 Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerine Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulanabilir mi?**

Yurt dışı çıkış yasağı kurumunun pek çok ögesi gibi, tüzel kişilerde yurt dışı yasağının nasıl uygulanacağına ilişkin de bir belirleme de bulunmamaktadır.

Vergi idaresi, genel hükümlerden hareketle, VUK Md. 10 ve 6183 sayılı Yasa mükerrer 35 inci madde hükümleri çerçevesinde kanuni temsilciler hakkında da yurt dışı çıkış yasağı uygulamaktadır.

#### **3.1.1 VUK Md. 10 Düzenlemesi**

Tüzel kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunların vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.



Kanuni temsilcilere, yurt dışı çıkış yasağı uygulanması konusundaki hakim görüş ve uygulama; kanuni temsilcilerin müteselsilen ve tüm varlıkları ile sorumlu tutulmaları mümkün olduğu için, tüzel kişilikten tahsil imkanı kalmayan vergi borçlarından ötürü yurt dışı çıkış yasağı uygulanmasının kanuni temsilciler hakkında da mümkün olduğu yönündedir.

Yasada açıkça bir düzenleme yer almamasına rağmen, bazı dolaylı hükümlerden hareketle bu noktaya ulaşmak, kanımca yurt dışı çıkış yasağının bugün bu kadar “popüler” olmasının asıl nedenini oluşturmaktadır. Çünkü, hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulananların büyük bölümü mükellefler değil, kanuni temsilcilerdir.

Vergi idaresinin görüşüne göre; VUK Md. 10, kanuni temsilcilerin tüzel kişilikten tahsil imkanı kalmayan vergi borçlarından ötürü müteselsilen ve tüm varlıkları ile sorumluluklarının bulunması, kanuni temsilcileri de yasanın ifadesi ile “vergiden borçlu” yapar ve bu da kanuni temsilciler için yurt dışı çıkış yasağı uygulaması için yeterli dayanak oluşturur.

Bu durum genel vergi uygulamalarından ve yorumlardan çıkmıştır, yasada açıkça öngörülmemiştir.

### **3.1.2 6183 Sayılı Yasa Mükerrer 35’inci Madde Düzenlemesi**

Vergi idaresi, kanuni temsilciye yurt dışı çıkış yasağı konabileceği yönünde açık bir düzenleme getirmeyen bu madde yanı sıra 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35’inci maddesini de dayanak yapmaktadır.

Anılan maddenin vergi dışındaki kamu alacakları için uygulanabilecek bir düzenleme olduğu yolundaki yargı içtihadı istikrar kazanmıştır. Bu nedenle, bu madde, bir tüzel kişinin vergi borcunun ödenmemesinden ötürü kanuni temsilcinin sorumlu tutulmasına ve dolayısıyla bu nedenle yurt dışı çıkış yasağına dayanak oluşturamaz.

### **3.1.3 Değerlendirme**

Hakim görüş, hukukta açık bir yasal düzenleme olmamakla birlikte, VUK Md. 10 hükmünün kanuni temsilciler hakkında yurt dışı çıkış yasağı konması için “yeterli” hukuksal dayanağı sağladığı yönündedir. Hatta, müteselsil sorumlular için yurt dışı çıkış yasağı uygulanamayacağı görüşünü savunanların bazıları, yurt dışı çıkış yasağının kanuni temsilciler için uygulanabileceği görüşündedirler.

## **3.2 Yurt Dışı Yasağı Uygulanacak Kanuni Temsilcinin Belirlenmesi Sorunu**

Tüzel kişilerde yurt dışı çıkış yasağı uygulaması, bu kurumun en nazik ve zorlu kısmını oluşturmaktadır.



Bunun nedeni, sadece mükelleflerin kişisel borçlarından doğan sorumluluğu kendilerine daha yakın bulmaları, mükellefler için yapılan açıklamaların tüzel kişiler için yapılmamış olması, tüzel kişilerin geniş ve karmaşık organizasyonlar olabilmeleri nedeniyle meydana gelen sonuçlarda hiçbir kusurları bulunmayan kişilere sorumluluk isabet etmesi, birden fazla kişi hakkında yasak uygulanmasının gündeme gelmesi, sorumluluk konusu tutarın genellikle şahsi mükellefiyetlerden çok daha yüksek meblağlara ulaşması değildir.

Tüm bunlar da uygulamada sorun yaratmakla birlikte, kanımca asıl sorun, tüzel kişilerde buna benzer tedbir ya da yaptırım uygulamanın açık bir düzenleme ve belirli bir hukuk donanımı gerektirmesidir. Nitekim, yukarıdaki sorunların önemli bir bölümü hukuksal düzenleme ve donanım yokluğunun yarattığı sorunlardır.

Vergi dairesi, belirli bir tüzel kişinin malvarlığından tahsil edemediği vergi alacağını kanuni temsilciden tahsil etmeye karar verdiğinde öncelikle, ilgili kanuni temsilcilerin kimler olduğunu belirlemek zorundadır.

Yurt dışı çıkış yasağında bu belirlemenin nasıl yapılacağına ilişkin bir düzenleme yoktur. Bunun yerine, genel açıklamaları içeren düzenleme ve açıklamalardan yararlanılmaktadır.

Buna rağmen; takip konusu borcun birden fazla döneme yayılması, bu dönemler zarfında kanuni temsilcilerin değişmiş olması, kanuni temsilciler arasında vergiye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından görev dağılımının tescil ve ilan edilmiş olması, kanuni temsilci değişikliklerinin tamamının veya bir bölümünün geç veya hiç tescil ettirilmemiş olması, kanuni temsilci değişikliklerinin bir bölümünün genel kurul kararlarından kaynaklanırken, bir bölümünün hisse devirlerinden ya da mahkeme kararları, ölüm, istifa gibi nedenlerden kaynaklanması vergi dairelerinin çözümlenmek ya da tercih yapmak zorunda kaldıkları hukuksal sorunlar yaratmaktadır.

Böyle olunca, doğal olarak, sıklıkla defterdarlıklara ya da Bakanlığa sorular yöneltilmekte, buradan alınan yanıtlara göre hareket edilmektedir.

### **3.2.1 Kanuni Temsilcinin Belirlenmesinde İmza Sirküleri Sorunları**

Vergi daireleri bazen, sadece ticaret sicilinden gelen yönetim kurulu üyeleri ya da temsil ve ilzama yetkili müdür bilgileri ile yetinirken, bazen de malvarlığı vergi borcunun tahsiline yeterli olmayan tüzel kişinin imza sirküleri yardımı ile yurt dışı çıkış yasağı konacak kanuni temsilcilerin belirlenmesine çalışmaktadır.

İmza sirkülerine girildiğinde, konu daha karmaşık hal almaktadır. Çünkü, imza sirkülerinde sadece kanuni temsilciler değil, aynı zamanda kanuni temsilci sıfatı bulunmayan çeşitli seviyelerdeki şirket çalışanlarının da imza yetkilerinin bulunduğu görülmektedir.



Hatta, bu yetkilerden bazıları, tüzel kişinin vergi işlemlerine ilişkin belge ve beyannameleri imzalamak gibi spesifik yetkiler de olabilmektedir.

Böyle olunca, vergi işlemlerini yürütmüş olan yetkililerin sorumluluklarına gitmek daha adil görünmekte ama genel uygulama sadece kanuni temsilcilerin sorumluluklarına gidilmesini işaret etmektedir.

Uygulamada, her iki yönde de işlem yapılmaktadır. Kimi vergi dairesi, imza sirkülerinde vergiye ilişkin işlemlerde yetkili gördüğü isimlere, veya bazen fiilen beyannameyi imzalayanlara veyahut da, sirkülerden kendine göre uygun bulduğu isimlere yurt dışı çıkış yasağı koyarken, kimi vergi dairesi sadece kanuni temsilcilere ama tamamına yurt dışı çıkış yasağı koymaktadır.

Takip konusu vergi dönemlerinde değişiklikler nedeniyle birden fazla sirküler olmasının bu durumu daha da karışık hale getireceği açıktır.

En basit çözüm, tüm vergi borçlarının ilişkili olduğu tüm dönemlerde görev yapan kanuni temsilcilerin tümüne ve hatta onların yanı sıra vergiye ilişkin yükümlülükleri üstlenmiş olanlar ve/veya beyannameleri imzalayanlara da yurt dışı çıkış yasağı koymaktır! Haklı olanla olmayan ayrımını mahkemelerin yapması işin doğrusudur! Asıl olsa, hatalı koyulan yasaklardan ötürü vergi dairesinin bir sorumluluğu da olmadığına göre, işlemler bu şekilde yürüyüp gidecektir.

### **3.2.2 Tüzel Kişilerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulanacak Kişiler**

#### **3.2.2.1 Anonim Şirketlerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması**

##### **3.2.2.1.1 Yönetim Kurulu Üyeleri**

Anonim şirketlerin temsil ve ilzam yetkisi yönetim kurulundur. Böyle olunca, VUK Md. 10 hükmü uyarınca, anonim şirketlerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü de yönetim kuruluna aittir.

Anonim şirketlerin vergi borçlarının tüzel kişiliğin malvarlığından tahsilinin mümkün olmaması durumunda sorumlu tutulacak kişiler de yönetim kurulu üyeleridir.

Yönetim kurulu üyeleri arasında Türk Ticaret Kanununun 319 uncu maddesi anlamında bir yetki ve görev dağılımı –devri- yapılmadığı sürece, yönetim kurulu üyelerinin tamamı kanuni temsilci sıfatıyla vergiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmelerinden sorumlu olacaklar, dolayısıyla yurt dışı çıkış yasağı da yönetim kurulu üyelerinin tüm için uygulanabilecektir.

##### **3.2.2.1.2 Murahhas Üyeler**



Anonim şirketin temsil ve ilzam yetkisi yönetim kurulu üyelerinden bir veya birkaçına verilerek bu üyeler murahhas (tam yetki ile görevlendirilen) üye yapılmışlar ise, yurt dışı çıkış yasağının bu kişilerin faaliyet dönemlerinde sadece bu üye veya üyeler için uygulanması hukuken doğru olacaktır.

### **3.2.2.1.3 Murahhas Müdürler**

Murahhas müdürler, yönetim kurulu üyesi olmamalarına rağmen, yetki devri ile şirketi temsil ve ilzama yetkilendirilmişlerdir. Yurt dışı çıkış yasağının uygulanması bakımından yukarıdaki iki gruptan ayrılan yönleri, VUK Md. 10 anlamında kanuni temsilci olmamalarına rağmen, şirketi temsil ve ilzama yetkili olmalarıdır.

Temsil ve ilzam yetkisi kriteri dikkate alınacak ise yukarıdaki yaklaşımlar çerçevesinde bu kişilerin yurt dışı çıkış yasağına tabi tutulmaları gerekecektir. Eğer, VUK Md. 10 uygulamaları dikkate alınacak olursa, bu kişilere yurt dışı çıkış yasağı konmaması gerekecektir. Vergi dairelerinin her iki yönde de uygulama yapabildikleri görülmektedir.

### **3.2.2.1.4 Yönetim Kurulunda Başka Bir Tüzel Kişiliği Temsilen Bulunan Üyelerin Durumu**

Anonim şirketlerin ortakları her zaman gerçek kişiler olmaz. Tüzel kişiler de tüzel kişilere iştirak edebilirler. Bu gibi durumlarda, bir yönetim kurulu üyesi şahsına ait pay nedeniyle değil, temsille görevlendirdiği şirketin payı nedeniyle yönetim kurulu üyesi olur.

Bu kişiler, her ne kadar toplantılarda şahsen bulunmakta iseler de, toplantılarda kullandıkları oyun yönü bakımından kendi temsil ettikleri şirketin eğilim ve tercihlerini yansıtmak durumundadırlar. Bu nedenle, şahsi bir yaptırım olan yurt dışı çıkış yasağının bu kişiler için de uygulanması, yasağın sınırlarının kanımca önceden öngörülme yen sınırlara ulaşmasına neden olacaktır.

Bu yönüyle, bu kişiler için yurt dışı çıkış yasağı uygulanmamasının hukuka daha uygun düşüğü inancını taşımaktayım.

## **3.2.2.2 Limited Şirketlerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması**

### **3.2.2.2.1 Limited Şirket Müdürleri**

Anonim şirketlerin temsil ve ilzam yetkisi yönetim kurulunun olduğu gibi, limited şirketlerdeki temsil ve ilzam yetkisi de müdürler kurulundadır. Temsil yetkisinin birden fazla müdüre ait olması durumunda, bu kişiler müteselsilen, temsil ve ilzam yetkisinin bir kişiye ait olması durumunda ise yetki sahibi müdür münferiden sorumluluk altındadır.



VUK Md. 10 hükmü uyarınca, limited şirketlerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü de müdürlere ait olduğuna göre, limited şirketlerin vergi borçlarının tüzel kişiliğin malvarlığından tahsilinin mümkün olmaması yurt dışı çıkış yasağı uygulanması bakımından sorumlu tutulacak kişiler de müdürlerdir.

### 3.2.2.2 Bakanlığın Limited Şirket Ortak ve Müdürlerinin Kamu borçlarından Sorumluluğuna İlişkin Açıklamaları

Ticaret Kanunu sistematigi içinde anonim ve limited şirketler “sermaye taahhüdü ile sınırlı sorumluluk” sağlayan şirket türleri olarak belirlenmiş olmasına rağmen, ülkemiz uygulamasında, limited şirketler pratik nedenlerle çok daha geniş bir uygulama alanı bulmuş ve sonuçta deyim yerindeyse, ülkemiz bir “limited şirket sendromu” yaşamıştır.

Kuruluş ve çalışma ilkelerinin daha basit olması nedeniyle çok sayıda limited şirket kurulmuş, teşebbüsler başarısızlığa uğrayınca da genellikle uzun ve maliyetli tasfiye sürecinin tamamlanması yerine şirketler “terk edilmiş” böylece gayrifaal onbinlerce limited şirket doğmuştur.

Bu şirketlerin belirli bir sermayeye ulaşmamları durumunda “münfesi” addolunacağı yönünde çıkarılan yasa ile 1995 yılında bir tasfiye süreci başlamış, ardından 1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa da, limited şirket sendromunun vergi sistemi üzerinde yarattığı sorunların çözümü için yeni bir yasal düzenleme getirmiştir.

11 Aralık 1998 tarihli 405 Seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğ, hem bu yasal düzenlemeye, hem de limited şirketlerde kanuni temsilcinin nasıl belirleneceğine ilişkin vergi idaresi açıklamalarını içermektedir.

Anılan Genel Tebliğde öncelikle limited şirketlerin ortaklarının vergi borçlarından ötürü sorumlulukları ile ilgili yasa değişikliği üzerine açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalarda;

- 4369 sayılı Yasanın 6183 sayılı Yasanın 35 inci maddesini;

”Limited şirketlerin amme borçları:

*Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.”*

şeklinde değiştirdiği,

- Bu -yeni- düzenlemeye göre; limited şirket ortaklarının şirketten tahsil imkanı bulunmayan kamu alacaklarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları,



- Madde uyarınca limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için 6183 sayılı Yasaya göre şirket hakkında yapılan takip işlemleri sonucunda kamu alacağının şirketten tahsil imkanının bulunmaması gerektiği, kamu alacağının şirketten tahsil imkanı bulunmamasının;
  - Şirketin haczedilen mal varlığının, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin amme alacağını karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen amme alacağının tamamen tahsil edilememiş olması,
  - Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,
  - Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde amme alacağının iflas yoluyla takip sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,
  - Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması,

gibi alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı durumlar olduğu,
- Bu durumlarda, limited şirketten tahsil imkanı bulunmayan kamu alacaklarını ödemek mecburiyetinde olan hakiki veya hükmi şahıs ortakların, 6183 sayılı Yasa gereği kamu borçlusu oldukları, bu nedenle takiplerinin 6183 sayılı Yasaya göre yapılacağı,

belirtilmiştir.

Daha sonra, limited şirketlerin hukuki özellikleri nedeniyle ödenmeyen kamu borçlarının limited şirketlerin ortak ve/veya müdürlerinden ne şekilde aranacakları konusunda açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalarda;

- Limited şirketlerin kuruluşunun Türk Ticaret Yasasında düzenlendiği, ayrıca tescil ve ilan edilecek hususlar arasında; ortakların kimliği ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarlarının yer aldığı, şirket esas mukavelesinde yapılan her değişikliğin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edileceği, pay defterinin tutulacağı, bu deftere; ortakların ad ve soyadlarının, pay miktarlarının, vukuu bulan ödemelerin, payların devir ve intikali ve bu hususlarla ilgili değişikliklerin kaydedileceği konuları anımsatılmış,
- Anılan yasada ortaklık payının devrinin; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade edeceği, bu hükümlerin birlikte incelenmesinden de görüleceği gibi, limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgilerin; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişikliklerde, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde pay defterinde yer aldığı,





- Limited şirket ortakları hakkında yapılacak takipte;
  - Öncelikle şirketten tahsil imkanı bulunmayan kamu alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri; şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edileceği,
  - Her bir ortağın sermaye hissesine göre takip konusu olan kamu alacağından sorumlu olduğu miktarın belirleneceği,
  - Takip konusu kamu alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında pay devri nedeniyle farklı kişilerin ortak olması halinde, bu kişiler hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre takip yapılacağı,
  - Ortaklar hakkında takip işlemine ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacağı,
- Ayrıca, Türk Ticaret Yasasında, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlandığı, böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılacak takibin sermaye hisseleri oranında olmayacağı, ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatını haiz olacaklarından haklarındaki takibin kamu alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütüleceği,
- Diğer taraftan, 6183 sayılı Yasanın "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümlerinin yeterli şartların varlığı halinde, bu tebliğdeki düzenlemeler dikkate alınarak amme borçlusu sayılan ortak hakkında da uygulanacağı,

belirtilmiştir.

Anılan genel tebliğde, limited şirket ortak ve müdürlerinin kamu borçlarının ödenmesinden ne şekilde sorumlu tutulacağına ilişkin açıklamalar bulunmasına rağmen, yurt dışı çıkış yasağına ilişkin doğrudan bir açıklama yer almamıştır. Bununla birlikte, vergi daireleri, yurt dışı çıkış yasağı uygulamasını da kıyasen bu açıklamalar çerçevesinde yürütmektedirler.

### **3.2.2.2.3 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Tek Müdürü Olan Limited Şirketlerde Uygulanması**

Daha önce, anonim şirketler bölümünde de belirtildiği üzere, 395 Seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğinde, şirketin iş kaybetmesine neden olunmaması bakımından, birden fazla kanuni temsilciden bazılarının yurt dışı çıkışına izin verilebileceği açıklaması yapılmıştır.





Uygulamada limited şirketlerin çoğu tek müdür tarafından temsil ve ilzam olunmakta, yurt dışı çıkış yasağı da bu kişi hakkında uygulanmaktadır. Böyle olunca, anılan tebliğ açıklamasının tek kanuni temsilcili limited şirketler açısından uygulanması olanağı kalmamaktadır.

Bu gibi durumlarda yurt dışı çıkış izni verilmesinin “mali sorumluluk” gerektireceği yönündeki vergi idaresi görüşleri<sup>5</sup> de, vergi dairelerinin takdirlerini etkilemekte, sonuçta tek temsilcisine yurt dışı çıkış yasağı konan limited şirketlere teminat gösterilemediği takdirde sınır kapıları kapanmaktadır.

### **3.2.2.3 Diğer Ortaklık ve Kurumlarda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması**

Ticaret Yasasına tabi ticaret şirketlerinde yurt dışı çıkış yasağı uygulaması, daha yaygın şirketleşme tipi olan anonim ve limited şirketlerdeki açıklama ve uygulamalara kıyasen yapılmaktadır.

Yukarıda belirtilen yöntem ile, bu şirketlerin kanuni temsilcileri belirlenmekte, bu kişiler adına yurt dışı çıkış yasağı konmaktadır.

Ticaret Yasasına tabi olmayan kurum ve kuruluşlardaki uygulama da bu ilkeler esas alınarak yürütülmektedir.

### **3.3 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kanuni Temsilciye Ne Zaman Başvurulmalı?**

Yukarıda alıntı yapılan, 405 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde de tekrarlandığı üzere, şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için şirket hakkında yapılan takip işlemleri sonucunda kamu alacağının şirketten tahsil imkanının bulunmaması gerektiğinin hukuken belirlenmiş olması gerekir.

Bu belirlemede vergi dairesinin dikkate alması gereken bazı konular açıklanıp –ki, yukarıda anılan tebliğden söz edilen bölümde bu açıklamalar özetle verilmiştir-, bu ve bu gibi durumların alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı durumlar olduğu vurgulanmıştır.

Ancak, bu noktada, 6183 sayılı Yasada yer alan aciz belgesi düzenlenmesi yükümlülüğüne ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir. Uygulamada bu konuda sorunlar yaşanmaktadır.

#### **3.3.1 Kamu Alacağının Tüzel Kişinin Malvarlığından Karşılanamaması Durumunda Aciz Belgesi Düzenlenmesi**

---

<sup>5</sup> bkz. **Erdinç**, Serkan; a.g.m.



6183 sayılı Yasanın 75 inci maddesi;

*“Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır.*

*Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur.”*

düzenlemesini içermektedir. Kanuni temsilcilere gidilmeden evvel tüzel kişi hakkında aciz belgesi düzenlenmesi gerekip gerekmediği halen istikrar kazanmış bir hukuki durum değildir. Kanımca, vergi idaresinin ve sayısı daha çok kararın yaklaşımı, aciz belgesi düzenlenmesinin kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesinde bir ön şart olmadığı yönünde olsa dahi bu durumda aciz belgesi düzenlenmesinin hukuk devletine daha uygun olduğu açıktır.

Çünkü, aciz belgesi düzenlenmesinin tek fonksiyonu, kanuni temsilcinin takibine başlanması için bir gereklilik unsuru olup olmaması değildir. Yine 6183 sayılı yasanın 76 ve 52 nci maddelerinde belirtildiği üzere, gecikme zammının işleminin durması ve teminat ve faiz aranmaksızın tecil uygulaması yapılabilmesidir.

Özellikle, gecikme zammının durması, yurt dışı çıkış yasağına esas borç miktarını etkilemektedir. Aciz belgesi düzenlenmemesi nedeniyle gecikme zammı işletilmesi zaman ilerledikçe kanuni temsilcilerin borçlarını yükseltmekte ve belirlenen limitin üzerine taşıyabilmektedir.

Kanımca, kamu borçlusuz tüzel kişinin malvarlığının kamu borçlarını karşılamayacağına anlaşıldığı anda aciz belgesi düzenlenmeli, bu belge tarihi itibarıyla gecikme zammı işletilmesi durdurulmalı, kanuni temsilcinin takibine de bu sabit meblağ üzerinden başlanmalıdır.

Nitekim, Vergi idaresi, 395 Seri No.lu Genel Tebliğinde, aciz halinde bulunduğu belirlenen borçlular hakkında konan yurt dışı çıkış yasağının kaldırılacağını belirtmiştir. Bu açıklamanın kanımca, şu şekilde anlaşılması gerekir: Kamu borcundan ötürü takip edilen borçlu gerçek kişi ise, bu kişinin malvarlığının kamu borcunu karşılamadığı anlaşıldığında bu kişiler için aciz belgesi düzenlenecek ve bu kişiler hakkında konan yurt dışı çıkış yasağı kaldırılacaktır.

Buna paralel şekilde, eğer kamu borcundan ötürü takip edilen borçlu tüzel kişi ise, yukarıdakine paralel şekilde, bu kişinin malvarlığının kamu borcunu karşılamadığı anlaşıldığında bu kişiler için –yani tüzel kişiler için- aciz belgesi düzenlenecek ve kanuni temsilciler hakkında takibata başlanacaktır.

### **3.3.2 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kanuni Temsilcinin Acizi Durumu ve Sonuçları**



6183 sayılı Yasanın 76 ncı maddesi;

*“Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48'inci Madde hükmü tatbik olunabilir.”*

düzenlemesini içermektedir. Tüzel kişilerin malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacağının kanuni temsilcilerin malvarlığından tahsili mümkün olabilir veya olmayabilir.

Kanuni temsilci için aciz belgesi düzenlenmesi durumunda kanuni temsilci için konan yurt dışı çıkış yasağı kaldırılacak mıdır?

Vergi idaresi, 395 Seri No.lu Genel Tebliğinde, aciz halinde bulunduğu belirlenen borçlular hakkında konan yurt dışı çıkış yasağının kaldırılacağını belirtmiştir.

Bu durumda, hakkında aciz belgesi düzenlenen kanuni temsilci için konan yurt dışı çıkış yasağı kaldırılacaktır.

#### **4 Yurt dışı Çıkış Yasağının Hukuka Aykırılığı Sorunu**

##### **4.1 Uluslararası Belgelerde Yurt dışı Çıkış Yasağı**

Birleşmiş Milletlerce kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin,

3 üncü maddesinde;

- “Yaşamak, özgürlük ve kişi güvenliği herkesin hakkıdır.”

13 üncü maddesinde;

- “1. Herkesin bir devletin toprakları üzerinde serbestçe dolaşma ve oturma hakkı vardır.  
2. Herkes , kendi ülkesi de dahil olmak üzere, herhangi bir ülkeden ayrılmak ve ülkesine yeniden dönmek hakkına sahiptir.”

ifadesi yer alır.

Bu ifadelerden benim anlayışım; kişilere, yurt dışı çıkış yasağı konacak ise, bu iş, sözkonusu yasağın temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan bir durum olduğunun bilinci ve ciddiyeti ile yapılmalıdır.

##### **4.2 Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Anayasaya Aykırılığı**

Anayasanın 23 üncü maddesi;



*“Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.*

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

*Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek;*

*Amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir.*

*Vatandaşın yurt dışı çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir.*

*Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.”*

hükümünü,

Anayasanın 38 inci maddesi;

*“İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. ...”*

hükümünü,

Anayasanın 6 ncı maddesi;

*“... Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz. ...”*

hükümünü içerir.

Yukarıdaki hükümler bir araya toplandığında, vergi idaresinin yurt dışı çıkış yasağı koyabilmek için, bir kişinin vergi borcu olduğunu belirleyebilmenin ötesinde, bu konuda yetkilendirilmiş olmasının Anayasaya uygun olacaktır.

Konu, daha önce Anayasa Mahkemesine götürülmüş, Anayasa Mahkemesi, 29 Nisan 1963 tarih ve 1963/190 E., 1963/100 K. sayılı kararında;

*“Bir vergi borçlusunun yurt dışı çıkması, devlet alacağını tahsilsiz hale getirebilir. Devlet gelirleri ile başarılacak kamu hizmetlerini ilgilendiren bu konuda kanun koyucunun, kamu yararına tedbirler almasında Anayasaya aykırılık düşünülemez. Borcunu ödemesi halinde seyahatine engel kalmayacak*



*olan bir kimsenin borçlu olduğu sürece, yurt dışı çıkmasının yasak edilmesiyle seyahat hürriyetinin özüne dokunulmuş olamaz”*

gerekçesi ile hükmün Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Diğer yandan, aradan geçen yıllar, yurt dışı çıkış yasağının niteliğinde bazı değişiklikler yapmıştır. Nitekim, Anayasa Mahkemesinin bu çalışmada yer alan 21 Ocak 2004 tarih, 2002/166 E., 2004/3 K. sayılı kararında yurt dışı çıkış yasağına ilişkin hukuksal yaklaşımındaki değişiklik açık olarak izlenmektedir.

1982 Anayasası kapsamında pasaport yasasının 22 nci maddesinin anayasaya aykırılığı bildiğimiz kadarıyla şu ana kadar iptal davasına konu olmamıştır.

Aslen, mevcut yurt dışı çıkış yasağı, bir yasadan ziyade bir Tahsilat Genel Tebliği ile düzenlendiğinden, mevcut yasa düzenlemesinin bu genel tebliğdeki açıklamalara ya da fiilen yapılan uygulamaya bakarak değerlendirilmesi kanımca hatalı olacaktır.

Bu değerlendirmeden önce yapılması gereken, bir tahsilat genel tebliği ile, temel hak ve özgürlükler içinde yer alan bir konunun “düzenlenip düzenlenemeyeceği” konusudur.

Yurt dışı çıkış yasağının Anayasaya aykırılığında dikkate alınacak bir diğer düzenleme Anayasanın 13 üncü maddesidir. Anılan madde, temel hak ve hürriyetlerin Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel nedenlerle sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak, yasayla sınırlanabileceğini hüküm altına almaktadır.

Bu temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılması ile ilgili yetkinin bir yasa maddesinde iki kelime ile yer alması kanımca Anayasaya uygunluk açısından yeterli değildir. Bu nedenle, Anayasanın lafzı ve ruhuna uygunluktan söz edebilmek için bu uygulamanın özüne dokunan tüm unsurların yasa ile açıkça düzenlenmiş olmasını aramak gerekir.

#### **4.3 Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Yasaya Aykırılığı**

Mevcut uygulama bir genel tebliğ uygulamasıdır. Genel tebliğler, doktrinde düzenleyici ve açıklayıcı genel tebliğler olarak bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

392 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, Yasa ile verilen bir yetkiyi kullanmaksızın sadece belirli bir konuda açıklama yapılması niteliğinden ötürü, açıklayıcı bir genel tebliğdir. Nitekim, tebliğin kapsamında da tebliğde yer alan ifadelerin açıklama niteliğinde olduğu vurgulanmıştır.

Diğer yandan, pasaport kanununu Bakanlar Kurulu yürütür. Maliye bakanlığının yürüttüğü bir yasa da değildir.

Bu durumda, kanımca, bu genel tebliğin bir “açıklamadan” öte hukuksal değeri bulunmamaktadır.



Pasaport kanununda, “vergiden borçlu” olanların ne şekilde belirleneceği yönünde bir düzenleme yer almamaktadır. Böyle olunca, Maliye Bakanlığının “durumdan görev çıkararak” bu belirlemeyi yapması bir noktaya kadar makul karşılanacaktır. Ancak, gereksinimler karşısında bu belirlemenin gün geçtikçe detaylanması, hatta her bir uygulama biriminde yeni ve de farklı yorum ve işlemlere konu olması hukuka aykırılığı artıran durumlardır.

Bu nedenle, kişi temel hak ve özgürlüklerinden olan seyahat özgürlüğünün, vergi dairesinin bir gecikme zammı veya imza sirküleri üzerinden yapacağı kanuni temsilci belirleme işlemine kadar, idarenin en küçük birimince “düzenlenir” ve duruma gelmesi hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşmaz.

Ayrıca, eğer böyle bir yaptırımın vergi dairelerince uygulanmasında Anayasaya ve hukuka bir aykırılık görülüyor ise, bu durumda, en azından bu çalışmada belirttiğim alanlarda yasal bir düzenleme yapılarak eşit, adil ve keyfiliğe yer vermeyen bir uygulama sürecine geçilmelidir.

Yasal düzenlemeye gereksinim olmadığını düşünenlerin, bu durumda dahi, daha detaylı ve konuyu kavrayıcı idari düzenlemelere gereksinimin muhakkak olduğu konusundaki görüşe katılacaklarından şüphem yoktur.

## **5 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması**

### **5.1 Yurt Dışı Çıkış Yasağının İdari İşlemlerle Kaldırılması**

Yurt dışı çıkış yasağının kaldırılmasında tesis edilecek idari işlemleri ikiye ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki, vergi idaresinin yurt dışı çıkış yasağının hatalı olarak konduğunu fark ederek işlemi geri alması, diğeri yasada yer alan bazı hukuksal durumların oluşması sonrası yurt dışı çıkış yasağının kaldırılmasıdır.

#### **5.1.1 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Konması Kararının Vergi Dairesince Geri Alınması**

Yurt dışı çıkış yasağı konması idari bir işlemdir. İdare, tesis ettiği işlemleri geri alabilir. Bu nedenle, yurt dışı çıkış yasağının hukuka aykırı olarak konduğunu belirleyen vergi dairesi, başkaca bir nedene gerek kalmaksızın, koyduğu yurt dışı çıkış yasağını kaldırabilir.

Hukuka aykırı olarak yurt dışı çıkış yasağı konmasının nedenleri çok çeşitli olabilir. Önemli olan, idarenin bu işlemi geri alma iradesinin oluşmuş olmasıdır.



Haklarında yurt dışı çıkış yasağı konanlar, yasak konması doğrultusunda yazı yazan vergi dairesine yazılı olarak başvurarak, haklarında konan yasağın kaldırılmasını isteyebilirler.

Vergi dairesi, bu isteği değerlendirir ve yurt dışı çıkış yasağının hukuka aykırı olarak konduğu sonucuna ulaşırsa, güvenlik makamlarına ikinci bir yazı yazarak yurt dışı çıkış yasağının kaldırılmasını bildirir.

Özellikle, sözkonusu olayda vergi hatası bulunması, vergi dairesinin yasağı kaldırması olasılığı artıracaktır: Düzeltmesi talep edilebilecek hatalar aşağıdaki gibidir;

- Hesap Hataları
  - Matrah hataları
  - Vergi miktarında hata
  - Mükerrer vergilendirme
  
- Vergilendirme Hataları
  - Mükellefin şahsında hata
  - Mükellefiyette hata
  - Konuda hata
  - Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata.

Düzeltilme talebinin kabul edilmemesi durumunda, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvuru olanağı vardır.

Maliye Bakanlığı, kendisine şikayet yoluyla ulaşan düzeltme talebini kabul etmekte ya da etmemekte yine takdir yetkisine sahiptir. Maliye Bakanlığı düzeltme yapılması gerektiği sonucuna ulaşırsa, durumu bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirir. Düzeltme yapma görev ve yetkisi vergi dairesi müdürlerine aittir. Bu yetki başka bir birime devredilemez.

Düzeltilmenin veya devamında şikayet başvurusunun kabul edilmesi ile yurt dışı çıkış yasağı uygulamasına konu kamu borcu ortadan kalkacak veya azalacaktır. Bu sonuç, miktara bağlı olarak yasağın kaldırılmasını gerektirebilir.

### **5.1.2 Borcun Ödenmesi**

Doğal olarak, yurt dışı çıkış yasağı konmasına esas borcun ödenmesi durumunda, yasak kaldırılacaktır.

### **5.1.3 Teminat Gösterilmesi**

Haklarında yurt dışı çıkış yasağı konanlar, yasak konusu borç için yeterli miktarda teminat gösterdikleri takdirde, yurt dışı çıkış yasağı kaldırılır.

Gösterilebilecek teminatlar, 6183 sayılı Yasada belirlenmiştir. Buna göre;





- Para,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler
- Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilât, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksaniyle değerlendirilir)
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

teminat olarak gösterilebilir.

Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir.

Verilen teminatlar kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

Bu tür ekonomik değerlerden teminat sağlayamayanlar, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Şahsi kefalet belirlenecek koşullara uygun olarak noterden onaylı sözleşme ile kurulur. Alacaklı tahsil dairesi, şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı serbesttir.

#### **5.1.4 Borcun Zamanaşımına Uğramış Olması**

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler ve vergi ziyai cezaları beş yıl, usulsüzlük cezaları iki yıl içinde zamanaşımına uğrar.

Zamanaşımına uğrayan vergi ve fer'ilerinin kaldırılması yurt dışı çıkış yasağının da kaldırılmasını gerektirebilir. Mükellefler, kendilerine tarh olunan vergi ve fer'ilerinin zamanaşımına uğradığını belirlerlerse, bir dilekçe ile vergi dairesine başvurup zamanaşımına uğramış vergi ve fer'ilerinin kaldırılmasını isteyebilirler.

Matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durduran yasal bir nedendir. Ancak, duran süre, takdir komisyonu kararının vergi dairesine ulaşması ile yeniden işlemeye başlar.

Koşula bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin başlangıcı farklıdır. Bu durumlarda, zamanaşımı süresi istisna veya muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.





Damga vergisinde zamanaşımı uygulamasında da özellik vardır: Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan belgenin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde belgeye ait vergi alacağı yeniden doğar.

### **5.1.5 Terkin**

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden :

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zarara uygun oranda kısmen veya tamamen terkin olunur.

Örneğin, bir fabrikada çıkan yangın, bu yasal koşulları yaratmış ise, mükellefler, yangının zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının kaldırılması için bu kapsamda başvuruda bulunabilirler.

Bu başvurunun kabul edilmesi, miktara bağlı olarak, yurt dışı çıkış yasağını kaldırabilir.

### **5.1.6 Cezada İndirim**

Mükellefler ve adlarına ceza kesilmiş bulunanlar, vergi usul kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar hakkında ihbarnamenin kendilerine ulaştığı günden itibaren otuz gün içinde indirim yoluna başvurabilirler.

İndirimli olarak ödenebilecek vergi cezaları vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

İndirimli ödemedenden yararlanabilmenin koşulları aşağıdaki gibidir:

- Vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması,
- İndirim talebinin dava açma süresi –otuz gün- içinde yapılmış olması,
- Vergi aslı ile cezanın indirim yapıldıktan sonraki kısmının –bir aylık- vadesinde ya da teminat gösterilerek 3 ay içinde ödenmesi.

Vergi ziyayı cezasında, ilk kez kesildiğinde 1/2, ikinci kez kesildiğinde 1/3 oranında indirim yapılmaktadır.

Mükellefler vergi ziyayı cezasında 1/2 oranlı indirim hakkından, mükellefiyetleri boyunca sadece bir kez yararlanabileceklerdir.



Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasında indirim oranı 1/3'tür.

Cezada indirimden yararlanılması, miktara bağlı olarak yurt dışı çıkış yasağının kaldırılmasını gerektirebilir.

### **5.1.7 Uzlaşma**

Uzlaşma kurumu aslen, yurt dışı çıkış yasağını ortadan kaldıran bir kurum olarak düşünülmemelidir.

Ne var ki, yurt dışı çıkış yasağının uygulanma yöntemi, bazen uzlaşmanın da bu kategoride değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Nitekim, henüz vergi incelemesi sırasında konan bir yurt dışı çıkış yasağının, uzlaşma istenip uzlaşarak ortadan kaldırılmasının yurt dışı çıkış yasağından bir kurtuluş yolu olacağı açıktır.

#### **5.1.7.1 Genel Olarak Uzlaşma Kurumu**

Uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasında yapılacak bir sözleşme ile vergi uyumsuzluğunun çözümüne olanak tanıyan bir vergi hukuku kurumudur.

Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (vergi usul kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda yapılır.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.

Uzlaşma istemi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Vergi idaresi, uzlaşma için bir gün belirleyerek mükellefi uzlaşmaya davet eder. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin son teklifi yazılır. Mükellef, dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

#### **5.1.7.2 Uzlaşılan Vergi ve Cezada Ödeme**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse yasal ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.



### **5.1.7.3 Uzlaşma ve Cezada İndirim İlişkisi**

Uzlaşılın vergi ve cezalar hakkında indirim hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirerek, konuya indirim hükümlerinin uygulanmasını isteyebilir.

### **5.1.7.4 Uzlaşma Türleri**

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki türdür. Tarhiyat öncesi uzlaşma da tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarını doğurur. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmesinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra –tekrar- uzlaşma talep edemezler.

### **5.1.8 Aciz Belgesi Düzenlenmesi, Haciz Uygulanması ve İflas Durumları**

Yukarıda sayılan durumlar, bir noktaya kadar kamu borçlusunun kendi iradesi ile yönlendirebileceği durumlardır.

Ancak, gelişmeler her zaman bu şekilde olmayabilir. Bazen vergi dairesinin re'sen yapacağı işlemler de yurt dışı çıkış yasağının kalkması sonucunu doğurabilir.

Nitekim, yukarıda açıklandığı üzere, vergi (tahsil) dairesinin borçlunun malvarlığının kamu borcunu karşılamayacağı belirlemesini yapması ardından aciz belgesi düzenlemesi ile borçlu hakkında konan yurt dışı çıkış yasağı kaldırılır.

Aslen bu durum, kanımca, kendi içinde çelişik bir durum yaratmaktadır. Bir borçlunun temel hak ve özgürlüklerini kısıtlamada kendini fazlaca bağlı hissetmeyen vergi idaresi, kendi saptamaları sonrasında borçlunun aciz içinde bulunduğunu belirleyince yurt dışı çıkış yasağını re'sen kaldırmaktadır. Vergi idaresini aciz durumunda bu şekilde düşünmeye iten nedenlerin, bu çalışmada da sözünü ettiğimiz pek çok uygulamada yurt dışı çıkış yasağını kaldırmaya neden yeterli olmadığını anlamak güçtür.

Benzer şekilde, vergi dairesinin kamu borcu için haciz işlemi yapması durumunda, haczedilen kıymetler birer teminat hükmünde sayılacağından, yurt dışı çıkış yasağının, kamu borcunun teminatsız kalan kısmına bağlı olarak kaldırılması gündeme gelebilecektir.

İflas yoluyla takiplerde aciz belgesi düzenlenmesini gerektiren durumlarda da yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması gerekecektir.

### **5.2 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Dava Yoluyla Kaldırılması**



### **5.2.1 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Görevli Mahkeme Sorunu**

Yurt dışı çıkış yasağı, pasaport kanununun 22 nci maddesi hükmü çerçevesinde konmaktadır. Yurt dışı çıkış yasağı koyan makam da il emniyet müdürlüğü, yani vilayet makamıdır.

Bu açıdan bakıldığında, yurt dışı çıkış yasağının idare mahkemelerinde görülmesi gereken bir idare işlem olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır.

Ne var ki, yurt dışı çıkış yasağının, anılan maddede belirtilen vergi borcu nedeniyle konması durumunda, bu alanda özelleşmiş vergi mahkemelerinden yararlanılması gündeme gelmektedir.

Yurt dışı çıkış yasağı konması davasının konusunun iki boyutu vardır: dava konusu idari işlemi tesis eden makamın bir vergi idaresi olmaması bu davanın idare mahkemesince görülmesini gerektiren durumdur. Ne var ki, hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulanan davacının gerçekte bu yasağın uygulanmasına esas bir vergi borcu bulunup bulunmadığının hukuken belirlenmesi gereği de davanın vergi mahkemesinde görülmesinin daha doğru olacağına bir göstergesidir.

Bu alanda meydana gelen uyuşmazlıklar sonucunda, Danıştay'ın idari dava dairesi olan Danıştay 10. Daire, yurt dışı çıkış yasağı konması idari işleminin iptaline ilişkin davalarda idare mahkemelerinin görevli olduğuna hükmetmiş iken, bir vergi dava dairesi olan Danıştay 4. Daire de bu davalarda vergi mahkemelerinden gelen dava dosyalarını temyizen incelemeye devam etmektedir!

Özetle, hukuki statüsü yasa ile belirlenmemiş olan yurt dışı çıkış yasağı uygulaması idari yargıda da görüş ayrılıklarına neden olmuş, bu konudan kaynaklanan davaların henüz hangi yargı yolunda çözümleneceği dahi istikrar kazanmamıştır.

Mevcut durumda, şu söylenebilir: idari yargılama usulünde görevli mahkeme, dava açılan yargı yerince re'sen belirleneceğinden, davanın vergi mahkemesinde veya idare mahkemesinde açılması sonucu etkilemeyecektir. Davanın açıldığı mahkeme kendini görevli görmesi durumunda davayı görecektir, görevli görmemesi durumunda ise dosyayı görevli olduğunu düşündüğü mahkemeye gönderecektir. Dosyanın gönderildiği mahkemenin kendini görevli görmesi durumunda sorun yoktur. Bu durumda dava bu mahkemece görülerek karara bağlanacaktır. Bu mahkemenin de kendini görevli görmemesi durumunda ise, görev uyuşmazlığı doğmuş olacak, bu görev uyuşmazlığı da idari yargılama usulünde öngörülen şekilde bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından çözümlenerek davayı görecektir mahkeme belirlenecektir.

Bu noktada davacıya düşen görev, davanın görev uyuşmazlığı doğabileceği düşüncesi ile davayı otuz günlük süre içinde açmaktır. Zira idare mahkemelerinde dava açma süresi altmış gün olmasına rağmen, vergi mahkemelerinde otuz gün olduğundan, dava



dosyasının görev nedeniyle idare mahkemesinden vergi mahkemesine gönderilmesi ve davanın otuz günden sonra açılmış bulunması karşısında davanın süre aşımının reddedilmesi olasılığı bulunmaktadır.

### **5.2.2 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Dava Açılabilir İşlemlerin Belirlenmesi Sorunu**

Yukarıda değinilen sorunun farklı bir yansıması da, dava açılabilir işlemlerin hangileri olduğudur. Vergi borcundan ötürü yurt dışı çıkış yasağı uygulamasında;

- Yurt dışı çıkış yasağı konan hakkında tesis edilen vergilendirme işlemleri,
- Bu işlemlere göre kişi hakkında yurt dışı çıkış yasağı konmasına ilişkin yetkili güvenlik makamlarına ve ilgiliye yapılan bildirim,
- Çıkış sırasında, güvenlik makamlarınca yurt dışı çıkmak isteyen kişinin pasaportuna el konması,
- Hakkında yurt dışı çıkış işlem(ler)inin geri alınması istemli dilekçenin vergi dairesince reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması,

gibi, birbirinden farklı bir eylem ve işlemler dizisi bulunmaktadır. Bu idari eylem ve işlemlerden her birini dava edilebilirliği ve bu davada verilecek kararın uygulamaya etkisi farklı olacaktır.

Kısaca bir belirleme yapılması gerekirse; haklarında yurt dışı çıkış yasağı konanlar;

- Öncelikle, böyle bir yasağa esas vergi borcu bulunmadığı yönündeki hukuksal iddialarını vergi borcunu ortadan kaldıran idari ve yargısal yolları deneyerek ileri sürmeli, vergi borcundan kurtulmaya çalışmalıdırlar,
- Daha sonra, yurt dışı çıkış yasağı uygulaması sürecinde –üst paragrafta belirttiğim konularda- hukuka aykırı bir eylem ya da işlemin bulunduğu iddiasıyla yasağın kaldırılması için dava yoluna gidilmelidir.

Kanımcı, yasak konmasına dayanak oluşturan vergi borcunun ortadan kaldırılması için bir vergi davası açılması ve bu davanın sonucuna göre hareket edilmesi en doğru yoldur.

Bu şekilde bir vergi davası açılması olanağı varsa, bir çözüm yolu bulunmuştur. Ancak, uygulamada mağduriyete neden olan durumlar, bu anlamdaki bir vergi davasının süre aşımı, tasfiye, yetkisizlik gibi çeşitli hukuki nedenlerle açılmaması ve sonuçta vergi borcunun hukuken mevcut olduğunun kabul edilmesidir.

Bu durumlarda, vergi borcunun mevcudiyeti kabul edilmekte, sadece yurt dışı çıkış yasağı uygulamasında tesis edilen işlemlerin hukuka uygunluğuna bakılmaktadır.



Bu şekilde bir vergi davasının açılmaması durumunda, konunun düzeltme ve şikayet yoluyla yargıya götürülmesi, mağduriyetleri en azından bir noktaya kadar azaltabilecek bir yoldur. Bu yolun da hukuken kullanılamaması durumunda, adlarına vergi ve fer'ileri salınan kişilerin, bu vergilerin hukuksal haklılığını tartışamadıkları ve/veya bu borcu kabullenip yeterli miktarda ödemede bulunmadıkları, teminat vermedikleri vs. sürece yurt dışı çıkamayacakları sonucu ile karşılaşmaktayım.

Söz konusu vergi davasının açılması hukuken en sağlıklı yol olmakla birlikte, bu davanın açılması hakkında yurt dışı çıkış yasağı konan kişinin hukukunu korumakta yetersiz kalmaktadır. Çünkü, davacı, davasında haklı bulursa ve söz konusu vergi borcu kaldırılrsa bile, bu yargılama süreci boyunca yurt dışı çıkışı olanaklı değildir. Davanın örneğin bir yıl sürmesi durumunda, kişinin en az bir yıl süre ile yurt dışı çıkması olanaklı değildir.

### **5.2.3 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Yürütmenin Durdurulması Sorunu**

Yukarıdaki konuların devam niteliğindeki sorun, yurt dışı çıkış yasağının yargısal yollarla kaldırılmasında yürütmenin durdurulması sorunudur. Yukarıdaki bölümde, vergi davasının sonucunun davacı lehine olması durumunda dahi, davacının mağduriyetinin engellenemediği ve yargılama süreci boyunca yurt dışı çıkamadığını belirtmiştik.

Yurt dışı çıkış yasağına ilişkin dava veya davalar ister sadece vergi mahkemelerinde, ister hem vergi ve hem de idare mahkemelerinde görülsün, yargılama süreci boyunca kişinin mağduriyetinin önlenmesi yönünde karar alınması kanımca bizatihi yasağın kendisi hakkında verilecek nihai karar kadar önemlidir.

Yurt dışı çıkış yasağına konu olayın özelliklerine ve hakkında yasak konan kişinin başvuracağı yargı yollarına göre değişmekle birlikte, söz konusu uygulamada, yürütmenin durdurulması ile ilgili olarak şunlar söylenebilir:

- İdare mahkemelerinde açılan, yürütmenin durdurulması istemli davalarda, vergi borcunun hukuken mevcut olup olmadığının belirlenmesi kanımca bir ön koşuldur. Çünkü, ortada olmayan bir vergi borcu için hangi yurt dışı çıkış yasağı eylem ya da işlemi tesis edilmiş olursa olsun hukuka aykırı olacaktır.
- Bu belirlemenin yapılması yönüyle, bu davaların vergi mahkemelerinde görülmesi daha uygundur. Vergi mahkemesi, önüne gelen davada, ortada ödenmesi gereken bir vergi borcu bulunup bulunmadığını belirlemede, idare mahkemesine göre daha donanımlıdır.
- Uygulamada, idare mahkemeleri önlerine gelen yurt dışı çıkış yasağı davalarında, yürütmenin durdurulması istemlerini incelerken davalı vergi



dairesinin savunmasını beklemekte, bu savunmada davacının vergi borcu bulunduğuna ilişkin açıklamaya itibar etmekte ve istemi genellikle bu yönden reddetmektedir. Oysa, vergi borcunun mevcudiyetinin hukuken belirlenmesi bir idari işlem ile değil vergi yargısında verilecek karar ile olur. Eğer, vergi dairesi kesinleşmiş bir vergi borcundan söz etmekteyse o zaman –kural olarak- borcun varlığından söz edilebilir, henüz kesinleşmemiş bir vergi borcunun “mevcut” olduğu bildirimiminin, idare mahkemesinin vereceği kararda hukuksal bir değer taşımaması gerektiği inancını paylaşmaktayım.

Özetle; yurt dışı çıkış yasağı davaları idare mahkemelerinde açılmış ise, yürütmenin durdurulması kararı verilmesi için, bu çalışmada değindiğim tüm unsurların bir arada dikkate alınması gerektiğini düşünmekteyim. Bu değerlendirmenin de, doğal makamı, vergi mahkemesine bırakılması kanımca en mantıklı çözüm olacaktır.

Diğer yandan, vergi borcunun kaldırılması davasının usulüne uygun olarak açılması durumunda sözkonusu verginin tahsil işlemleri kendiliğinden duracaktır. Ancak, vergi mahkemesinde yasağın kaldırılması yönünde bir iptal davası açılması durumunda dava açmakla yürütmenin durup durmayacağı yasal olarak düzenlenmemiştir. Uygulamada hakim ve idari yargılama sistematğine uygun çözüm, bu davalarda dava açmakla yürütmenin durmayacağı yönündedir.

Bu davaların vergi yargısında görülmesi koşuluyla, dava açmakla yürütmenin kendiliğinden durmamasının mükelleflerce yadırganmayacak bir hukuksal yaklaşım olacağını düşünmekteyim.

#### **5.2.4 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Bekletici Mesele ve Vergi Mahkemesi Kararının Hukuksal Etkisi Sorunu**

Yurt dışı çıkış yasağının kaldırılmasında iki dava aynı anda yürüyebilmektedir.

Bir yanda, vergi mahkemesinde vergi borcunun kaldırılması ile ilgili dava, diğer yanda idare mahkemesinde yurt dışı çıkış yasağı konması işlem(ler)inin iptali ile ilgili dava.

Bu iki dava, yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması bakımından aynı amaca hizmet etmektedir. Yasağa muhatap olan kişi, ya adına salınan vergi borcundan kurtularak yasağın kaldırılmasını ya da doğrudan hakkında yasak konması işleminin iptali yoluyla yasağın kaldırılmasını hedeflemektedir.

Ne var ki, bu iki davanın seyri birbirinden farklıdır. Kısaca bazı olasılıklara değinirsek;

- Vergi borcuna ilişkin dava vergi mahkemesince kabul görmesine rağmen, yurt dışı çıkış yasağı konması işlemi idare mahkemesince onaylanabilir,





- Bu olasılığın tam tersine, yurt dışı çıkış yasağı konması işlemi idare mahkemesince iptal edilmesine rağmen, vergi borcuna ilişkin dava reddolunabilir,
- Davalardan biri sonuçlanmasına rağmen, diğeri henüz sonuçlanmamış olabilir,

bu olasılıkların her birinde, hukuksal durum değişecektir.

Davaların kabul görmesi veya görmemesi gibi konuyu çapraşık hale getiren olasılıklar bir kenara bırakılarak şu soru sorulabilir: İdare mahkemesi, karar vermeden evvel, vergi borcu hakkında açılan davanın sonucunu bekletici mesele yapmalı mıdır?

Kanımca, yapmalıdır. Çünkü, davanın esası, sözkonusu kişinin vergi borcu bulunup bulunmadığıdır. Bu durumun hukuken belirleneceği dava yürürken, diğer yandan da bu duruma bağlı olarak tesis edilen işleme ilişkin nihai karar vermek kanımca hukuken çelişik bir durumdur. İdare mahkemelerinin, vergi mahkemelerinden çıkacak sonucu bekleyerek karar vermeleri sorunları azaltacaktır.

Bu süreçte yürütmenin durdurulması konusunda bir karar verilmesi de hem davacıya ve hem de vergi dairesine yol gösterici nitelikte olacaktır. Yürütmenin durdurulması yönünde karar verildiğinde vergi dairesi bu karara usulü çerçevesinde bölge idare mahkemesi nezdinde itiraz edebilir. Bu itirazdan otuz gün içinde sonuç alınamaz ise yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması ve alınmış ise ilgili kişiye pasaportunun iadesi için güvenlik makamlarına yazı yazılması gerekir.

Bu süreçte, yurt dışı çıkış yasağının konması için yeni bir hukuksal neden doğması durumunda, vergi dairesinin, yurt dışı çıkış yasağı koyma işlemi tesis etmesinde herhangi bir zaman, süre, sayı sınırlaması olmadığına göre, yeni bir yasak konabilir. Tüm bu nedenlerle, bu konuda yürütmenin durdurulması kararı vermek için çok fazla tereddüt etmenin doğru olmadığı düşüncesindeyim.

### **5.2.5 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılmasında Yargı Kararlarının Uygulanması**

Vergi dairesi, yürütmenin durdurulması kararlarının yanı sıra, yargı yerlerince verilen nihai kararları da yine otuz gün içinde uygulayacaktır.

Bir üst bölümde değinildiği üzere, birden fazla davanın derdest olduğu bir durumda, her bir davada verilecek ara veya nihai kararın nasıl uygulanacağı durumun özelliklerine göre vergi dairesince belirlenecektir.

Örneğin, vergi borcunun kaldırılmasına dair vergi mahkemesi kararının otuz gün içinde uygulanması, bu çerçevede, yurt dışı çıkış yasağı ile ilgili davadaki durum ne olursa





olsun, yasağın dayanağı borcun ortadan kalkmış olması nedeniyle yasağın kaldırılması için gereğinin yapılması gerekir.

Tam tersine, vergi borcu onanırsa ama idare mahkemesi yasak konması işlemini iptal ederse, bu durumda da yasal koşullar varsa ikinci bir yasak konma işlemi tesis edilebilecektir.

Bu konuda verilecek yargı kararlarının hukuka uygun şekilde uygulanmaması nedeniyle oluşacak zararlar için idareye tam yargı davası açılacağından, idarenin azami dikkati göstermesinde yarar vardır.

## **6 Yargının Yurt dışı Çıkış Yasağına Bakışı**

### **6.1 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kanuni Temsilci Hakkında Yasak Koymadan Önce Takibe Başlanması**

Danıştay 10. Daire, 23.12.1999 tarih, 1999/461 E., 1999/7167 K. sayılı kararında; tüzel kişinin malvarlığından tahsil olunmayan kamu alacağının, kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilmesinde, kanuni temsilci hakkında takibe başlanarak ödeme emri düzenlenmeden yurt dışı çıkış yasağı konamayacağına hükmetmiştir.

Karar gerekçesinde, yurt dışı çıkış yasağının ancak kamu borçluları hakkında uygulanabileceği, takibata başlanmaması durumunda kişinin henüz kamu borçlusu olmayacağı vurgulanmıştır.

### **6.2 Sağlık Nedeniyle Yurt dışı Çıkış Zorunluluğunun Belgelenmesi Gerektiği**

Danıştay 10. Daire, 10.11.2003 tarih, 2002/554 E., 2003/4263 K. sayılı kararında; sağlık nedeniyle yurt dışı çıkış zorunluluğunun ilgili sağlık kurumlarından alınacak belgelerle tevsiki gerektiğine hükmetmiştir.

Karar gerekçesinde, sağlık nedeniyle yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması isteminde, sağlık durumunun yurt dışı çıkışı zorunlu kıldığının incelenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

### **6.3 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Aciz Belgesi Düzenlenmesi Zorunluluğu**

Danıştay 10. Daire, 20.05.2004 tarih, 2002/6074 E., 2004/4955 K. sayılı kararında; şirket malvarlığına ulaşamamış olması veya malvarlığının borç miktarını karşılayamadığının anlaşılması durumunda şirket hakkında aciz fişi düzenlenmiş veya düzenlenmemiş olmasının şirketi temsil ve ilzama yetkililer hakkında yurt dışı çıkış yasağı konmasına engel oluşturmayacağına hükmetmiştir.



Karar gerekçesinde, tüzel kişi hakkında aciz belgesi düzenlenmesi ile tüzel kişinin kanuni temsilcisi hakkında yurt dışı çıkış yasağı konması hakkında doğrudan bir ilişki bulunmadığı vurgulanmıştır.

#### **6.4 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Borcun Kesinleşmiş Olması Kriteri**

Danıştay 10. Daire, 11.11.1998 tarih, 1996/5331 E., 1998/5627 K. sayılı kararında; vergi borcundan dolayı yurt dışı çıkış yasağı konulabilmesi için vergi borcunun kesinleşmiş olması gerektiğine hükmetmiştir.

#### **6.5 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Görevli Mahkemenin İdare Mahkemesi Olması**

Danıştay 3. Daire, 29.09.2004 tarih, 2004/1489 E., 2004/2348 K. sayılı kararında; yurt dışı çıkış yasağı işleminin iptali istemiyle açılacak davada görevli mahkemenin idare mahkemesi olduğuna hükmetmiştir.

Karar gerekçesinde, Danıştay Başkanlar Kurulunun 18.03.2003 tarihli ve 2003/12 E., 2003/10 K. sayılı kararına atıfta bulunularak, bölge idare mahkemesince görev uyuşmazlığı nedeniyle verilen kararların temyiz aşamasında kesinlik arzetmeyeceği vurgulanmıştır.

#### **6.6 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında, Mükellefe Yurt dışı Çıkış Yasağı Konulduğuna İlişkin Bildirimin Dava Konusu Edilmesi**

Danıştay 3. Daire, 30.06.2004 tarih, 2003/1931 E., 2004/1911 K. sayılı kararında; vergi dairesince yazılarak mükellefe tebliğ edilen ve yurt dışı çıkış yasağı konduğu bildirimini içeren yazının doğrudan dava konusu edilemeyeceğine hükmetmiştir.

Karar gerekçesinde, bu işlemin kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olmadığı vurgulanmıştır.

#### **6.7 Hakkında Yurt dışı Çıkış Yasağı Konmasının Limited Şirket Ortağına Şirket Hakkında Düzenlenen İhbarname ve Ödeme Emirlerine Dava Açma Hakkı Verip Vermeyeceği Konusu**

Danıştay 4. Daire, 9.10.2003 tarihli, 2003/261 E., 2003/2331 K. sayılı kararında; hakkında yurt dışı çıkış yasağı konan limited şirket ortağının, şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin kendisine tebliğ edilmesi üzerine, yurt dışı çıkış yasağı konmasının menfaatini ihlal ettiğini ileri sürerek iptal davası açamayacağına hükmetmiştir.

Bu durumda, davanın şirket tarafından açılması gerekmektedir.



## 7 Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Bazı Özellikli Durumlar

### 7.1 Bankalar Yasası Kapsamında Konan Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması

#### 7.1.1 Yasal Düzenleme

Bankalar Yasasının, “Denetlemeler sonucunda alınacak tedbirler başlıklı” 14 üncü maddesinde;

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun (TMSF),

*“... bc) Yönetim ve denetimini doğrudan veya dolaylı olarak, tek başına veya birlikte elinde bulunduran ortaklarının malvarlıkları üzerine teminat aranmaksızın ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz kararları ile ilgililerin yurt dışı çıkmasına yasaklama dahil, alacaklıların menfaati için zorunlu olan her türlü muhafaza tedbirinin alınmasını ilgili mahkemeden istemeye, ...”*

yetkili olduğu belirlenmiştir.

Yurt dışı çıkış yasağı uygulamasının alacakları tahsilde etkinliği dikkate alınarak daha sonra yapılan bir yasal düzenleme de yasanın 15 inci maddesinde şu şekilde yer almıştır:

*“... 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22 nci maddesi hükümleri, Fonun talebi üzerine Fona borçlu olanlar ile tüzel kişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanır. ...”*

#### 7.1.2 Bankalar Yasası Hükümlerine Göre Yurt Dışı Çıkış Yasağı Konmasının Koşulları

Maliye Bakanlığının yurt dışı çıkış yasağına ilişkin uzun yıllardan gelen idari düzenlemelerine alışan uygulamacılar için TMSF'nin olağanüstü yetkileri ve dahası bu yetkileri de olağanüstü yorumlama ve uygulama tarzı hukukumuzda yepyeni bir sayfa açmıştır.

Ülkemizde, devletin “güvercin vatandaşlar” karşısında çok güçlü olduğu yakınmalarına devlet makamları, devletin “şahin vatandaşlara” karşı çok güçsüz olduğu yanıtını vermişler, sonuçta devletin bir “kartal” gücünde olması gerektiğine karar vermişlerdir.

Kanımcıca varılan çözüm şudur; devlet bir kartal gücünde olmalı, güvercin vatandaşa karşı şefkatle, şahin vatandaşa karşı şiddetle yaklaşabilmelidir. Doğal olarak, kimin güvencin, kimin şahin olduğu, devletin bileceği iştir! Bunun gibi yaklaşım ve düzenlemelerin, kişi özgürlüklerinin baş düşmanı olduğunu düşündüğümünden, TMSF'nin anladığı ve kullandığı anlamda bir yurt dışı çıkış yasağının hukuka çok daha fazla aykırı olduğuna inanmaktayım.



Bu kadar fazladan alınan gücün başa bela olmaması kaçınılmazdır. Fazla gücün kontrolü zor olduğu için kime zarar vereceği de belli olmaz. Kanımca, bu duyguları kısaca özetleyen bir cümle, “hukuk herkese lazımdır” diye ifade edilmiştir<sup>6</sup>.

TMSF'nin anlayışına ve uygulamasına göre, bu madde kapsamında konacak yurt dışı yasakları için herhangi borç sınırı yoktur. Yani, 1 liralık bir borç için de yurt dışı çıkış yasağı konabilir. Maliye Bakanlığının 15 milyar liralık sınırına rahmet okutan bu yeni uygulama, kötüniyetli vatandaşlarla nasıl mücadele edileceğinin iyi bir örneğini oluşturmuş, bu sayede “bankanın önünden yıllarca geçmeyen kredi borçluları” sınır kapılarından “tek tek, armut gibi toplanmıştır”!

Bir polis devleti yöntemini andıran bu tür uygulamaların belirli bir organizasyonun çökertilmesi için uygulanmasını bir yere kadar anlayışla karşılamak mümkündür, ancak kamu bankalarına beş lira, on lira kredi borcu kalmış vatandaşa bu uygulamanın yapılmasının çağdaş hukuk devletlerinde yeri olmasa gerekir<sup>7</sup>.

Bu çalışmada, yurtdışı çıkış yasağı konmasında dikkate edilmesi gereken durumlar için çok şey söylenmiştir. Ancak bunların hiçbiri kamu bankalarına kredi borcu olanlar için geçerli değildir! Kamu bankası kayıtlarında kredi borçlusu olarak görünmek tek ve yeterli koşuldur! Örneğin, borçluya bir bildirimde bulunulması sözkonusu değildir.

Bu nedenle, bu konuda üzerinden tartışılacak başkaca bir hukuksal incelik de bulunmamaktadır!

### **7.1.3 Bankalar Yasası Hükümlerine Göre Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Etkinliği**

TMSF, devraldığı kredi alacaklarının tahsili için üstün yetkilerle güçlendirilmiş hukuksal olanakları da kullanarak büyük çaba harcamış ancak bu çabasında başarısız olmuştur.

Bunun sonrasında, yurt dışı çıkış yasağı gibi polisiye tedbirler uygulamadan başarıya ulaşamayacağı düşüncesi hakim olmuş ve bu uygulama sıkı bir biçimde uygulanmaya başlanmıştır.

Bu uygulama ile ilgili olarak medyaya aşağıdaki değerlendirmeler yansımıştır:

“Krediyi kullanıp, sonra bankanın önünden dahi geçmeyi düşünmeyenler, pasaport elden gidince ödeme çabasına girdiler.”<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Erdikler, Şaban; Yurt Dışına Çıkış Yasağı, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2005,

<sup>77</sup> Kızılot, Şükrü; 500 YTL Borca Yurtdışı Çıkış Yasağı Olur Mu?, Hürriyet Gazetesi, 3 Şubat 2005

<sup>8</sup> Munyar, Vahap; Kamu Bankaları Ortak Yönetim Kurulu Başkanı Zeki Sayın'a atfen, “Borcumu 30 Yıla Yay Pasaportumu Hemen Ver” başlıklı makalede, Hürriyet Gazetesi, 11 Nisan 2005.



“Bu kişilerin isimlerini İçişleri Bakanlığına bildiriyoruz, Onlar da bu listeyi pasaport dairelerine gönderiyor. Yurt dışı çıkarken pasaportlarına el konunca ortaya çıkıp geliyorlar. Kefil için de yurt dışı çıkış yasağı koyduruyoruz.”<sup>9</sup>”

“Yurt dışı çıkışların engellenmesinin üç aydan beri süregeldiğini belirten yetkililer, sözkonusu yöntem ile bireysel borçluların borçlarının yüzde 83 ünün tahsil edildiğini kaydediyorlar.”<sup>10</sup>”

29 Mayıs 2005 itibariyle toplam 17.184 kişiye yurt dışı çıkış yasağı konduğu, TMSF Başkanı tarafından açıklanmıştır.<sup>11</sup>

#### **7.1.4 Bankalar Yasası Hükümlerine Göre Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Görevli ve Yetkili Yargı Mercii Sorunu**

Bankalar yasası hükümleri uyarınca haklarında yurt dışı çıkış yasağı uygulananların, bu idari işlemi hangi mahkemede dava konusu edebilecekleri bir yıldan daha uzun süren yetki ve görev uyuşmazlıklarından sonra, Danıştay 10. Daire tarafından karara bağlanmıştır. Buna göre, sözkonusu davalara, yasağın konmasına esas işlemi yapan kamu kurumunun bulunduğu yer idare mahkemesinde bakılacaktır.

Sözkonusu yetki ve görev uyuşmazlığı sürecinde, haklarında yurt dışı çıkış yasağı konan kişilerin herhangi bir hukuksal sonuç elde edemediklerini detaylı açıklamaya sanırım gerek bulunmamaktadır.

#### **7.2 Yurt Dışı Çıkış Yasağına Esas Kamu Alacakları Konusu**

Pasaport yasasının 22 nci maddesi, sadece “vergiden borçlu” ifadesini içermektedir.

Maliye Bakanlığı, bu ifade ile kastedilenin 6183 sayılı yasanın birinci maddesinde sözkonusu edilen kamu alacağı olduğu düşüncesindedir. Bu düşüncesini destekleyen herhangi bir düzenleme ise mevcut değildir.

Bakanlığın bu düşünce çerçevesinde yaptığı açıklama uygulamada fazla tereddütle karşılanmamış, -muhtemelen- ortada bir yasal düzenleme boşluğu olmasına rağmen eğer bir yasal düzenleme yapılacak olsa, bu doğrultuda yapılacağı inancını sürdürmüştür.

Oysa, ortada yasal bir boşlu varsa, kabul edelim ki vardır. “vergiden borçlu” demek vergi borcu bulunmak anlamına gelir. Kamu alacağı farklı, vergi alacağı farklıdır. İkisinin karıştırılmasından bir sakınca görülmediği anda bundan tüm vergi sistemi ve kamu maliyesi etkilenir.

---

<sup>9</sup> Sabah Gazetesi, Ziraat Bankası Genel Müdürü Can Akın Çağlar’a atfen, 20 Mart 2005.

<sup>10</sup> Radikal Gazetesi, 7 Mart 2005.

<sup>11</sup> Referans Gazetesi, 29 Mayıs 2005.



Kanımcı, işin doğrusu, ya pasaport yasasının ilgili maddesini 6183 sayılı yasaya atıf yapan bir duruma getirmek ya da uygulamayı, yasada belirtildiği üzere, vergi borçları için sürdürmektir.

Bu konuda, “bazı özel kanunlar gereğince 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsil edilmekte olan kur farkı, prim, fon kesintisi, cezai faiz, para cezası gibi mali yükümlülükler, vergi borcu olmadıkları cihetle, bunların yükümlülükleri hakkında yurt dışı çıkış yasağı konulamayacağı<sup>12</sup>”,

Ayrıca,

“4387 sayılı Yasada fon alacakları için yurt dışı yasağı uygulamasının özel bir hükümlerle öngörülmüş olması, vergi borçluları için konulmuş yasağın 6183 sayılı Yasaya göre takip ve tahsili çeşitli yasalarla hükme bağlanmış vergi dışı alacakları kapsamadığının karinesi”

olarak görülmüş,

“Zira, fon alacaklarının 6183 sayılı Yasaya göre takip ve tahsili 4387 sayılı Yasada öngörülmüş olmakla birlikte Pasaport Kanununun 22. maddesinde öngörülen yurt dışı yasağının uygulanabileceği de ayrı bir özel bir hükümlerle düzenlenmiştir. Şayet 6183 sayılı Yasaya tabi, tüm kamu alacakları için yurt dışı çıkış yasağı uygulaması mümkün olsaydı 6183 sayılı Yasaya göre takip edilen fon alacakları için yurt dışı çıkış yasağı uygulanmasına ilişkin ayrı bir hükme gerek kalmazdı.<sup>13</sup>”

açıklamasıyla bu görüş gerekçelendirilmiştir.

Bu doğrultudaki görüşlere aynen katılıyor ve yurt dışı çıkış yasağının sadece yasada açıkça belirtilen ifade ile vergi borçları için uygulanabileceği inancında olduğumu belirtiyorum.

### **7.3 Yabancı Uyrukluların Yurt dışı Çıkışının Yasaklanması veya Başka Bir Deyişle Ülkelerine Dönüşlerinin Yasaklanması**

Ülkemizde çalışan yabancı uyruklular da yurt dışı çıkış yasağı uygulamasından nasiplerini almaktadır. Bu uygulama, özellikle, kamu borçlusu tüzel kişilerin kanuni temsilcisi durumundaki yabancı uyruklular için önem taşımaktadır.

Pasaport yasasının 22 nci maddesinde Türk uyruklular ile yabancı uyruklular arasında bir ayırım gözetilmemiştir. Böyle olunca, örneğin bir vergi incelemesinde, teminat alınması, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasını gerektiren durumların

---

<sup>12</sup> Sağlam, Erdoğan; a.g.m., aynı doğrultuda Erdikler, Şaban; a.g.m.

<sup>13</sup> Erdikler, Şaban; a.g.m.



doğduğu kanısına varılmış ise, tüzel kişinin kanuni temsilcilerine yurt dışı çıkış yasağı konabilmektedir.

Konuyla doğrudan ilgili bir yasal düzenleme olmamakla birlikte, pasaport yasasının 11 inci maddesindeki düzenleme fikir verici niteliktedir:

*“Bakanlar Kurulu, harb halinde veya diğer olağanüstü hallerde memleketin bir bölgesine veya umumuna şâmil olmak üzere bütün veya bazı yabancılar için pasaport ve vizeye müteallik kayıt ve şartlar koyabilir. ...”*

düzenleme temel olanlar girişe ilişkindir. Ancak, konuyu seyahat özgürlüğü bakımından ele aldığımızda, giriş ve çıkış konularında ile birbirinden tamamen ilgisiz düzenlemeler yapılması da doğru olmayacaktır. Bu nedenle, bir yabancıнын pasaportuna el koyacak yurt dışı çıkışının engellenmesi, bu çalışmada değindiğim sakıncalara bir de uluslar arası hukuk sorunları ekleyecek olması nedeniyle isabetsizdir.

Yabancıların, ülkemizde vergi borcunu ödemeyerek kaçıp gitmeleri ve ülkemizi zarar uğratmaları elbette istenen bir sonuç değildir. Bu sonucu hiçbir hukuksal yaklaşımın himaye etmesi olanaklı değildir. Ne var ki, hukuka tamamen aykırı olduğuna inandığım bir uygulamanın en çok tartışmaya konu “vergi incelemesi sırasında, kesinleşmemiş vergi borcu için uygulanmasının”, sonuçta kanuni temsilci konumundaki yabancı kişilere yaptırım uygulanması sonucunu doğurması, konunun hassasiyetini artırmaktadır.

Yabancılar yurt dışı yasağı uygulamasının bir diğer boyutu daha vardır; bir yabancı için yurt dışı çıkış yasağı aynı zamanda “yurduna dönüş yasağı” anlamındadır ve konu Evrensel İnsan Hakları Beyannamesinde dahi yer alan önemli bir temel hakkın ihlali anlamında yorumlanabilir.

Yurt dışı çıkış yasaklanan bir yabancı da genel hükümler çerçevesinde yetkili idare mahkemesine başvurarak hakkındaki yasağı kaldırılması için dava açabilir.

#### **7.4 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Azami Mağduriyet Yaratan Olasılık: Takdir Komisyonu Kararları ve İlanen Tebliğe Göre Tesis Edilen İşlemler**

Bu çalışmada yer alan değerlendirmelerde, ağırlıklı olarak bu uygulamanın hukuka aykırı olduğu, önemli mağduriyetler yarattığı üzerinde durulmuştur.

Bu sonuca varılmasında mevcut uygulamanın aşağıdaki özellikleri etkili olmaktadır:

Örneğin, 2001 yılında bir anonim şirketin kanuni temsilcisi olarak görev yapmış ve 2002 yılında bu görevden ayrılmış bir kişinin pasaportuna 2005 yılında yurt dışı çıkarken el konmaktadır. Bu kişi, sözkonusu borcun nereden kaynaklandığı araştırdığında, konunun 2001 yılını da içeren bir vergi incelemesinden kaynaklandığı,





### *Vergi Hukukunda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması*

---

bu incelemeye ilişkin tarhiyatın mükellefe ilan edilmiş ve dava açma süresinin geçirildiğini öğrenmektedir.

Böyle bir durumda, yurt dışı çıkışı yasaklanan ve pasaportuna el konan kişi, önce yurt dışı çıkamadığı için şimdiki işyerinde üstlendiği görevlerini yerine getiremediğinden ciddi sıkıntı yaşamaktadır. Ardından, adına salınan bazen tüm malvarlığının on veya elli misli tutardaki vergi borcunun altına girmekte, ve bu borcun kaldırılarak yurt dışı çıkış yasağının iptali için dava açma hakkını da kaybetmiş olmaktadır!

Mevcut uygulamada, bu gibi durumda olan binlerce kişi için bir “çıkış yolu” gösterilmemiştir. Bu durumda olan kişiler kendi kaderleri ile baş başadır.

Bir diğer olasılıkta, yabancı bir şirketin imza yetkilisi olarak belirli bir süre görev yapmış bir kişi, yıllar sonra bu şirketin vergi borcundan dolayı yurtdışına çıkış yasağına muhatap olabilmektedir. Söz konusu yabancı şirketin Türkiye’de malvarlığının bulunmaması, firmanın Türkiye’den çıkmış olması, hatta defter ve belgelerinin dahi nerede olduğunun belli olmaması gibi hallerde, bu “kamu borçlusu” bazen trilyonluk borçları ile bir başına kalmakta, aciz belgesi alarak yaşamaktan başka bir çaresi kalmamaktadır.

Bu iki olasılığın dışında bir diğer yaygın durum, tüzel kişi bir mükellefin örneğin ortakları arasında meydana gelen bir anlaşmazlık neticesinde fiilen dağılması ve gayrifaal duruma geçmesi bu sırada, işi terk bildirimi, defter tasdiki gibi şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi, beyannamelerin verilmemesi durumlarıdır.

Geçmiş dönemlerde bir çok ekonomik krizler yaşayan bir ülke olarak bu durumda olan şirket sayısı az değildir. Vergi daireleri bu durumda olan şirketleri matrah takdiri için takdir komisyonlarına havale etmekte, gelen matrahlara göre cezalı tarhiyat yapıp bu tarhiyatları da çoğunlukla ianeden tebliğ ederek vergiyi kesinleştirmektedir.

Bu şirketlerin sınır kapılarından dönen kanuni temsilcilerinin elinde sözkonusu vergi borcundan kurtulmak ve yurt dışı çıkabilmek için çok az hukuksal olanak kalmaktadır.

Hatta, örneğin bu son olasılıkta, sözkonusu şirketin ilgili dönemde herhangi bir geliri olmadığı vergi dairesi tarafından da bilinmesine rağmen, gelinen noktada, usule dönük yükümlülüklerin yerine getirilmemiş olması bu kişiler için işin esasına dönük sonuçlar doğurmaktadır.

Yıllar öncenin borcundan dolayı yurt dışı çıkış yasağına uğrayan kişilerin; ellerinde kendilerini savunacak o döneme ilişkin defter ve belge olup olmaması, halen dava açma olanağının bulunup bulunmaması gibi bazı usule ilişkin düzenlemeler, son noktada, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunan sonuçlar yaratmaktadır.

Çalışmamda sözkonusu uygulamanın hukuka aykırı ve dayanaksız olduğu yönündeki görüşler, temel olarak, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya bu



### *Vergi Hukukunda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması*

---

yöndeki iddialara karşı kendini savunacak tüm hukuksal olanaklara sahip olan kişilerden ziyade, uygulamanın dallanıp budaklandığı noktada, hukuksal olarak yapacak hiçbir şeyi bulunmayan kişiler için geçerli olduğunu vurgulamak isterim.

Bu kişilerin geçmiş dönemlerdeki sorumluluklarının bu sonuçları gerektirdiği söylenebilir. Yurt dışı çıkış yasağı uygulamasının, kendini savunma olanağı olanlar ve olmayanlar diye ayrılmadan herkes için uygulanmasının doğru olduğu söylenebilir. Bunlara en de katılıyorum, ancak, inancıma göre, adını bilmediği bir gazetede yayımlanan bir ilan sonucunda yurt dışı çıkış yasağına uğrayan bir kişinin mağduriyetinin çözümü için yol göstermek hukuk devletinin sorumluluğundadır.

Bu kişilerin tüm gazeteleri her gün izleyerek vergi idaresince yayımlanan ilanları kontrol etmesi ve/veya vergi dairesindeki adresini “ileride benim görev yaptığım şirketi inceler veya takdir komisyonu kararına göre matrah takdir ederseniz, benim adresim şudur” diyerek –yasal olarak gerekmemekle birlikte- yeni adresini bildirmesini istemek mümkündür! ancak bu durumda dahi, örneğin, hapiste olan, yurt dışında olan, sağlık durumu nedeniyle günlük yaşamını sürdüremeyen kişiler için hiçbir öngörülen bir çözüm yolu yoktur.

Her gün herkesin vergi dairesine uğrayıp “benim eski şirketten bana bir şey var mı?” diye sorması veya internet üzerinden listeden sürekli olarak kendini kontrol etmesi” veyahut da ilan yayımlanan tüm gazeteleri izlemesi yerine, bulunabilecek daha uygun çözümler olmalıdır.

Vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyene sonsuz bir hoşgörü ve sempati ile yaklaşmak gerekmez. Ancak, geçmişte yaşanan ekonomik sıkıntıların intikamı için bu kişileri hedef göstermek gerçekçi ve mantıklı olmadığı gibi, gerçeklerden sapıldığı ölçüde yararlı da değildir.

Bu konudaki açıklamalarım, ölçülülük ilkesi ile bir bütünlük arz etmektedir.

#### **7.5 Münfesih Şirketlerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kısmi Ödeme Veya Kısmi Teminat**

Yukarıdaki duruma benzer özellik gösteren bir diğer durum da, ticaret kanununa göre münfesih olan şirketlerin kanuni temsilciliğinden kaynaklanan yurt dışı çıkış yasağı uygulamalarıdır.

Bu şirketlerin ihya edilmesi, buna göre organlarının yeniden oluşturulması, vergi yükümlülüklerinin yerine getirildiğinin veya yerine getirilmesi gereken vergi yükümlülüğü olmadığının idare ve yargı organları önünde savunulmasına ilişkin hukuksal güçlükler yine –biraz da ülkemize özgün- mağduriyetler yaratmaktadır.



### **7.6 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kısmi Ödeme Yapılması Veya Kısmi Teminat Gösterilmesi**

Uygulamada tereddüt yaratan bir diğer konu da mevcut on beş milyar liralık sınırın altına düşülmek için verilecek kısmi teminatların veya yapılacak ödemelerin yurt dışı çıkış yasağını kaldırmada yeterli olup olmayacağıdır.

Mevcut düzenlemelere göre, vergi borcunun on beş milyar liranın altına inmesi yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması için yeterlidir. Bu durumun rızai bir ödemeden mi, yoksa cebri bir tahsilattan veya işleminden mi kaynaklandığının veyahut da sırf bu meblağın altına inmek için yapılıp yapılmadığının bir önemi bulunmamaktadır.

Bu nedenle, vergi alacağının tahsili için işlemlerin devamında herhangi bir engel olmamakla birlikte, alacak rakamının on beş milyar liranın altına indiği durumda yurt dışı çıkış yasağının derhal kaldırılması gerekir.

### **7.7 Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Tam Yargı Davaları ve Uygulamanın Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Yansımalarının Kaçınılmazlığı**

Yurt dışı çıkış yasağı hukuka uygun olsun ya da olmasın mevcut durumda fiilen uygulanmaktadır.

Her idari uygulamada olduğu gibi, çeşitli nedenlerle bir çok mağduriyetin yaşanması da kaçınılmazdır.

Yurt dışı çıkış yasağı uygulamalarındaki hukuka aykırılıklardan ötürü mağdur olan kişiler, idare mahkemelerinde tam yargı davası açarak zararlarının giderilmesini isteyebilirler.

Özellikle Bankalar Yasası uygulamaları çerçevesindeki mevcut uygulamaların mağduriyetler yaratmaya devam etmesi durumunda, uğranan zararların mahkemelerin verecekleri kararlarla karşılanacağı inancını taşıyorum. Bu zararların tatminkar biçimde karşılanmaması durumunda, konunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yansımaları kanımca kaçınılmaz görünmektedir.

### **7.8 Yurt Dışı Çıkış Yasağının Ölçülülük İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

Anayasamızın Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması başlıklı 13 üncü maddesi şu şekildedir:

“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”



Ölçülülük ilkesi, görüleceği üzere, bir anayasal ilke olarak yer alır. Kanımca, seyahat özgürlüğüne ilişkin bir sınırlama olan yurt dışı çıkış yasağı ölçülülük ilkesine aykırıdır.

Bazı sosyal araştırmalar, bundan 200 yıl kadar evvel kişilerin ortalama yaşam alanlarının birkaç kilometrekare ile sınırlı olduğunu, bugün ise bu sınırların yüzlerce kilometrekareye çıktığını göstermektedir. Örneğin elli yıl evvel yurt dışı çıkış yasağı konması ölçülülük ilkesine uygun olarak nitelendirilebilirken, bugün bu şekilde nitelendirilmesi kanımca mümkün değildir.

Özellikle, ekonomik ve sosyal ilişkilerin her geçen gün gelişmesiyle bundan kısa bir süre sonra, yurt dışı çıkış yasağı sokağa çıkış yasası ile aynı anlama gelecektir.

Anayasa Mahkemesinin yurt dışı çıkışta ölçülülük ilkesinin nasıl anlaşılması gerektiğine ilişkin yorumlarını içeren 21 Ocak 2004 tarih, 2002/166 E., 2004/3 K. sayılı kararında<sup>14</sup>;

- Davanın konusunun, 1632 sayılı Askeri Ceza Kanununun 67 nci maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin, Anayasanın 10., 13., 23. ve 138. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemi olduğu;
- Başvuru kararının itiraz nedenleri bölümünde;
  - “... Pasaport ... kanun(u) hükümlerine uyan her Türk vatandaşının yurt dışı çıkma hakkı bulunduğu,
  - Aynı Kanunun 23 üncü maddesinde, Türk vatandaşlarının seyahatlerinin sınırlandırılması veya yasaklanmasının ne şekilde yapılacağı belirlendiği,
  - Dünyada ve ülkemizde son yıllarda yaşanan gelişmeler, özellikle ulaşım ve bilişim alanındaki yeni buluş ve ilerlemelerin dünyada mesafe ve uzak kavramının yeniden değerlendirilmesi zorunluluğunu getirdiği,
  - Bu gelişmelerle, insanların dünyanın en uzak bölgesindeki olayları anında canlı olarak izleyebildiği, elindeki bir telefonla nerede bulunursa bulunsun görüntülü mesaj alıp gönderebildiği, kamera olarak kullanabildiği, görüştüğü kişiye canlı olarak görüntü aktarabildiği, internette her işlemi yapabildiği,
  - Daha fazlası sayılabilecek bu gelişmelerin insanlar arası ilişkileri doğrudan etkileyebildiği,
  - Bu sayede insanların yurtdışındaki etkinliklere daha fazla katılabildiği, değişik ülkelerdeki insanlar arasında etkileşim ile bilgi akışının hızlandığı,
  - Bu değişim ve ekonomik gelişmelerin Türk vatandaşlarının daha fazla ve daha sık yurtdışına çıkması imkanını artırdığı,

---

<sup>14</sup> Karar, 2 Temmuz 2004 tarih ve 25510 Sayılı resmi Gazetede yayınlanmıştır.



- Özellikle, eğitim, seminer veya araştırma için yurt dışı çıkmanın artık sıradan bir olay haline geldiği,
- Bu açıklamalar ışığında, bilfarz; bir askeri şahsın ani bir mazereti nedeniyle mazeret veya yıllık iznini alarak birliğinden ayrılrsa, ancak yurt dışı izni almadan yabancı memlekete çıksa, izin bitiminden önce yurda dönüp görevine katılsa, daha sonra ihbar veya başka bir şekilde bu kişinin izni iken yabancı memlekete çıktığı saptanıldığında, izin bitiminde görevine başladığı için firar kastı ile hareket etmediği açıkça belli olmasına rağmen bu kişinin eylemi yabancı memlekete firar olarak sayıldığı, bu durumun, açıkça Anayasanın 10 uncu maddesinde düzenlenen “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırı olduğu,
- Anayasanın 03.10.2001 tarihinde 4709 sayılı Kanununun 2 maddesi ile değiştirilen “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması” başlıklı 13 üncü maddesinde temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlanabileceğinin belirtildiği, Anayasanın “Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti” başlıklı 23 üncü maddesinde, seyahat hürriyetinin; suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla kanunla sınırlanabileceğinin öngörüldüğü,
- Yurtdışına çıkış seyahat hürriyetinin bir parçası olduğu,
- Askeri Ceza Yasasının 67 nci maddesinde yapılan değişiklikle, asker vatandaşların seyahat hürriyeti ağır bir ceza tehdidi ile ve hakkın özüne dokunulduğu,
- Asker kişilerin yurtdışına çıkmalarından idarenin haberdar olması hakkı olması gerektiği ancak buna aykırı davranma karşılığında getirilen önlemin ağır, taşkın ve ölçsüz olduğu,
- İdare başka idari tedbirler olarak da personelin yurtdışına çıkışını rahatlıkla takip edebileceği, günümüz haberleşme ve ulaşım olanakları sayesinde dünyanın neresinde olursa olsun anında irtibat kurulmakta ve haberleşmenin tesis edilebildiği,

ifadelerinin yer aldığı,

Anayasaya aykırılık incelemesinde;

- Anayasa Mahkemesinin ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere dayanmaya mecbur olmadığı, taleple bağlı kalmak kaydıyla başka gerekçe ile de Anayasaya aykırılık kararı verebileceği, bu nedenle, itiraz konusu kuralın ilgisi nedeniyle Anayasanın 2 nci maddesi yönünden de incelendiği,
- Yasakoyucunun ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde yetkisini kullanırken kuşkusuz, Anayasaya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, cezayı ağırlaştırıcı veya hafifleştirici tutum ve davranışların neler olacağı, hangi cezaların para cezasına çevrilebileceği veya tecil edilebileceği gibi konularda takdir yetkisine sahip olduğu,



- Bu takdir yetkisinin kullanılmasında suçun askeri olup olmamasının da dikkate alınacağı açık olduğu,
- Askerlik hizmetinin ulusal güvenliğin sağlanmasındaki belirleyici yeri ve ağırlığı, sivil yaşamda suç oluşturmayan ya da önemsiz görülebilecek cezaları gerektiren kimi eylemlerin askeri suç olarak kabul edilmelerini ve ağır yaptırımlara bağlanmalarını zorunlu kılabildiği,
- Ancak, Anayasanın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu uygulamakla yükümlü devlet anlayışını yansıttığından, askeri ceza hukuku alanında da suçla ceza arasında akla uygun, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanmasının, hukuk devleti olmanın gereği olduğu,
- Askeri hizmetin özellikleri ve eylemleri ceza yaptırımına bağlanan kişilerin askerliği meslek olarak kabul ettikleri göz önünde bulundurulduğunda, itiraz konusu kuralla suç kabul edilen eylemle cezası arasında demokratik bir toplumda uygun görülebilecek adil bir dengenin bulunmadığı sonucuna varıldığı,

belirtilerek iptal konusu yasa hükmünün Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Özetle; bu kararın bir örneğinin, vergi borcu nedeniyle yurt dışı çıkış yasağında da verilmesi gerektiğine inanmaktayım.

Diğer yandan, bir ülkenin geri bırakılması için en etkin yönetimin o ülke insanların dünyadan soyutlanması olduğu artık açıklık kazanmıştır. Bir ülkede, şu veya bu nedenden ötürü yüz binlerce insan için yurt dışı çıkış yasağı konmasının ekonomiye de olumsuz etkileri olacaktır.

## 8 Değerlendirme ve Öneriler

### 8.1 Doktrinde Yapılan Değerlendirme ve Öneriler

Yurt dışı çıkış yasağı uygulaması konusunda görüşlerini belirten uzmanlar;

- Bu uygulamanın bugüne kadar gerekli özeni görmediğini<sup>15</sup>, özellikle durumun vergi borçlusuna bildirilmesi koşuluna riayet etmedikleri<sup>16</sup>, hatta uygulamanın müthiş bir sorumsuzluk içinde kullanıldığını<sup>17</sup>,
- Mahsup talepleri nedeniyle yurt dışı çıkış yasağı uygulamaları yapıldığı, bununla mağduriyetlere yol açtığı<sup>18</sup>,

<sup>15</sup> Erdikler, Şaban; a.g.m., ayrıca Sağlam, Erdoğan; a.g.m.

<sup>16</sup> Sağlam, Erdoğan; a.g.m.

<sup>17</sup> Yıldız, İ. Hüseyin; Yurt Dışına Çıkma Yasağı, Akşam Gazetesi, 28 Temmuz 2004





- Yurt dışı çıkma yasağı uygulamasının hukuki dayanağını oluşturan pasaport kanunu ve 395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin hukuk devleti ilkesi açısından ciddi tartışmalara temel oluşturacak bir yapı taşıdığı<sup>19</sup>,
- Temel hürriyetlerden olan seyahat hürriyetini sınırlayan bir uygulamanın, mahkeme kararı olmaksızın, ilgili daireler tarafından yapılan bir bildirimle gerçekleştirilmesinin hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı<sup>20</sup>,
- Pasaport Kanununda belirtilen “**vergiden borçlu**” tabirinin, Maliye Bakanlığı’nca yönlendirilen uygulamanın kapsamını karşılamadığı, Maliye Bakanlığının da bu durumun farkında olarak yayınladığı Tahsilat Genel Tebliği’nde, bu ifade ile “**kastedilenin**”, 6183 sayılı Yasanın 1 inci maddesinde söz konusu edilen amme alacaklarından borçlu bulunan şahıslar olduğunu belirttiği, anayasal güvence altında olan seyahat hürriyetine getirilecek bir sınırlamada “**kastedilenin**” ne olduğuna yürütme organınca karar verilerek uygulamanın gerçekleştirilmesi hukuk devleti ilkesine açıkça aykırı olduğu<sup>21</sup>,
- Yurt dışı çıkış yasağının Anayasaya aykırı olduğu<sup>22</sup>,
- Vergi borçlularına yurt dışı çıkış yasağı konmak suretiyle vergi tahsilatını sağlamaya yönelik kamu yararı amacının birçok halde aşıldığı<sup>23</sup>,
- Vergi alacağının güvence altına almasını sağlayan bir tedbir olarak yurt dışı çıkış yasağının adil ve ödünsüz bir şekilde uygulandığında son derece etkili bir müessese olduğu<sup>24</sup>,
- “Bu uygulamadan ötürü tazminat davası açılmayacağı, kimsenin soruşturmaya tabi tutulmayacağı, çünkü mükellefin hukukunun bir önemi olmadığı<sup>25</sup>”

değerlendirmelerini ve,

---

<sup>18</sup> **Sağlam**, Erdoğan; a.g.m.

<sup>19</sup> **Özden**, Murat; Vergi Alacağını Güvence Altına Alan Bir Önlem Olarak Yurt dışına Çıkma Yasağı, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2001

<sup>20</sup> **Özden**, Murat; a.g.m.

<sup>21</sup> **Özden**, Murat; a.g.m.

<sup>22</sup> **Nur**, Ekrem; Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulamasının Anayasa’ya Aykırı Olduğu, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005

<sup>23</sup> **Aybay**, Rona; Amerikan, İngiliz ve Türk Hukuk Sisteminde Yurt Dışına Çıkma ve Yurda Girme Özgürlüğü, Ankara, ODTÜ İİBF Yayını No: 26, 1975, s. 174

<sup>24</sup> **Gerçek**, Adnan; Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulaması Ve Gerekliliği, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2002

<sup>25</sup> **Yıldız, İ. Hüseyin**; a.g.m.





- Vergi dairelerinin yurt dışı çıkış yasağına son çare olarak başvurmaları ve uygulamada özenli davranmaları<sup>26</sup>,
- Yurt dışı çıkış yasağı uygulanmadan önce kişilere durumun yazılı olarak bildirilmesi<sup>27</sup>,
- İlgili dairelerin yetkisinin, kanunla belirlenmiş koşulların mükelleflerde mevcut olup olmadığının araştırılması ile sınırlandırılması ve araştırma sonuçlarının yurt dışı çıkma yasağı getirilmesini gerektirip gerektirmediğine karar verme yetkisinin mahkemelere bırakılması,<sup>28</sup>
- Maliye Bakanlığı'nın bu doğrultuda ve tebliğ bazında, inceleme elemanlarını da kapsayacak şekilde açıklama yapması ve uygulamaya yeni bir yön vermesinin gerekli olduğu<sup>29</sup>,
- Pasaport Yasasında yer alan “vergi borcu” tabiri kapsamının kanun koyucu tarafından düzenlenmesinin gerektiği<sup>30</sup>,

önerilerini etmişlerdir.

## **8.2 Değerlendirme ve Önerilerim**

Kanımcı;

- Yurt dışı çıkış yasağı uygulaması Anayasaya aykırıdır,
- Çağdaş hukuk devleti ilkelerine aykırıdır,
- Yasal düzenlemeye sahip olmadığından yasal zemini yoktur,
- Konuya ilişkin idari düzenlemeler yetkisizlikle malul olduğu gibi, yasal çerçeveyi aşan açıklamalar içerdiklerinden ötürü de hukuka aykırıdır,

Bu nedenle;

- Vergi borcundan ötürü yurt dışı çıkış yasağı uygulaması tamamen kaldırılmalıdır,

---

<sup>26</sup> Sağlam, Erdoğan; a.g.m.

<sup>27</sup> Sağlam, Erdoğan; a.g.m.

<sup>28</sup> Özden, Murat; a.g.m.

<sup>29</sup> Sağlam, Erdoğan; a.g.m.

<sup>30</sup> Özden, Murat; a.g.m.



- Uygulamanın devamında kamu yararı bulunduğu düşünülüyor ise, uygulama Anayasal ve yasal zemine oturtulmalı, uygulamanın özüne dokunan konular yasa ile belirlenmelidir,
- Yasal düzenlemede; yurt dışı çıkış yasağı koyma yetkisi mahkemelere verilmeli, idareye ceza koyma yetkisi verilmesi anlamına gelecek takdir yetkileri tanınmamalı, somut, herkese eşit olarak uygulanabilecek, adil bir çözüm üretilmelidir.

**Bu uygulamanın er geç yürürlükten kaldırılacağını ama hukuk tarihimize, kamusal hakların korunmasında yarattığı etkinlik nedeniyle olumlu bir örnek oluşturmaktan çok, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında olumsuz bir örnek olarak geçeceğini düşünmekteyim.**

---

## INDEX

|         |   |   |
|---------|---|---|
| 1.      | Vergi Borcu Nedeniyle Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kavram ve Hukuki Koşullar .....                                    | 1 |
| 1.1.    | Kavram ve Genel Bilgi.....  | 1 |
| 1.1.1   | Kavram .....  | 1 |
| 1.1.2   | Yasal Düzenleme .....   | 2 |
| 1.1.3   | Vergi Borcundan Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasına İlişkin İdari Düzenlemeler .....  | 2 |
| 1.1.3.1 | 395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği .....   | 3 |
| 1.1.3.2 | 404 ve 424 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği.....   | 4 |
| 1.2.    | Yurt dışı Çıkış Yasağına Esas Vergi Borcunun Niteliği.....  | 4 |
| 1.2.1   | Vadesi Gelmemiş veya İhtilafli Vergi Borçları .....   | 4 |
| 1.2.2   | İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamasına Konu Olabilecek Vergi Borçları .....   | 5 |
| 1.2.2.1 | İhtiyati Haciz Koşulları .....  | 5 |
| 1.2.2.2 | İhtiyati Tahakkuk Koşulları .....   | 6 |
| 1.2.2.3 | İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Koşullarının Bulunmasında Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulanabilmesinin Hukuksal Anlamı ..... | 7 |
| 1.2.3   | Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasına Esas Borcun Kesinleşmiş Olması Koşulu .....   | 8 |
| 1.3     | Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Bildirimler .....  | 8 |
| 1.4     | Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulanan Borçlularının Durumlarının Vergi İdaresince İzlenmesi ...                                    | 9 |
| 1.4.1   | Genel Bilgi.....  | 9 |



## Vergi Hukukunda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması

|         |   |    |
|---------|---|----|
| 1.4.2   | İzleme Yöntemi .....  | 10 |
| 1.4.3   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında “Faaliyetlerine Devam Edememe, Mevcut Ve Yeni İş İmkanlarını” ve “Tedavi Olanaklarını Kaybetme” Kriterleri ..... | 11 |
| 1.4.3.1 | Yurt dışı Çıkış Yasağının “Borçlunun İleride Doğabilecek Borç Ödeme Kabiliyetini Olumsuz Etkileyebilme Olasılığı” Üzerine .....                       | 11 |
| 1.4.3.2 | Yurt dışı Çıkış Yasağı Nedeniyle “Borçlunun Tedavi Olanaklarını Kaybetmesi Olasılığı” Üzerine .....   | 12 |
| 1.4.3.3 | “Borçlunun Yurt dışı Çıkışının Kamu Alacağına Takip Ve Tahsilini Olumsuz Etkilemeyeceği Kanaati” Üzerine .....  | 12 |
| 1.4.4   | Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri Hakkında Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında İzlenecek Usul .....  | 12 |
| 1.4.5   | Tebliğ Açıklamalarında Yer Alan “Geçici Çıkış” Kavramı Üzerine .....  | 13 |
| 1.5     | Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Müteselsil Sorumluların Durumu .....   | 14 |
| 1.6     | Vergi İnceleme Elemanlarının Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasındaki Fonksiyonları .....   | 15 |
| 2.      | Yurt dışı Çıkış Yasağının Öğrenilmesi ve Hatalı İşlem Tesisinde İdarenin Sorumluluğu .....  | 16 |
| 2.1     | Yurt dışı Çıkış Yasağının Öğrenilmesi .....   | 16 |
| 2.1.1.  | Vergi Dairesi Bildirimi .....   | 16 |
| 2.1.2   | İnternet Vergi Dairesinden Yurt Dışı Çıkış Yasağı Sorgulama Hizmeti .....   | 16 |
| 2.1.3   | Pasaportun Yurt Dışı Çıkış Sırasında Güvenlik Birimlerince Alınması .....   | 16 |
| 2.2     | Yurt dışı Çıkış Yasağının Hatalı Konmasında Vergi İdaresinin Kusur Sorumluluğu .....  | 17 |
| 3       | Yurt dışı Çıkış Yasağının Tüzel Kişi Mükelleflerde Uygulanması .....  | 17 |
| 3.1     | Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerine Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulanabilir mi? .....  | 17 |
| 3.1.1   | VUK Md. 10 Düzenlemesi .....  | 17 |
| 3.1.2   | 6183 Sayılı Yasa Mükerrer 35’inci Madde Düzenlemesi .....   | 18 |
| 3.1.3   | Değerlendirme .....   | 18 |
| 3.2     | Yurt Dışı Yasağı Uygulanacak Kanuni Temsilcinin Belirlenmesi Sorunu .....   | 18 |
| 3.2.1   | Kanuni Temsilcinin Belirlenmesinde İmza Sirküleri Sorunları .....   | 19 |
| 3.2.2   | Tüzel Kişilerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulanacak Kişiler .....  | 20 |
| 3.2.2.1 | Anonim Şirketlerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması .....  | 20 |
| 3.2.2.2 | Limited Şirketlerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması .....   | 21 |
| 3.2.2.3 | Diğer Ortaklık ve Kurumlarda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması .....  | 25 |
| 3.3     | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kanuni Temsilciye Ne Zaman Başvurulmalı? .....   | 25 |
| 3.3.1   | Kamu Alacağının Tüzel Kişinin Malvarlığından Karşılanamaması Durumunda Aciz Belgesi Düzenlenmesi .....  | 25 |
| 3.3.2   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kanuni Temsilcinin Aczi Durumu ve Sonuçları .....  | 26 |
| 4       | Yurt dışı Çıkış Yasağının Hukuka Aykırılığı Sorunu .....  | 27 |
| 4.1     | Uluslararası Belgelerde Yurt dışı Çıkış Yasağı .....  | 27 |
| 4.2     | Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Anayasaya Aykırılığı .....   | 27 |
| 4.3     | Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Yasaya Aykırılığı .....  | 29 |
| 5       | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması .....  | 30 |
| 5.1     | Yurt Dışı Çıkış Yasağının İdari İşlemlerle Kaldırılması .....   | 30 |
| 5.1.1   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Konması Kararının Vergi Dairesince Geri Alınması .....   | 30 |
| 5.1.2   | Borcun Ödenmesi .....   | 31 |
| 5.1.3   | Teminat Gösterilmesi .....  | 31 |
| 5.1.4   | Borcun Zamanaşımına Uğramış Olması .....  | 32 |
| 5.1.5   | Terkin .....  | 33 |
| 5.1.6   | Cezada İndirim .....  | 33 |
| 5.1.7   | Uzlaşma .....   | 34 |
| 5.1.7.1 | Genel Olarak Uzlaşma Kurumu .....   | 34 |
| 5.1.7.2 | Uzlaşılabilir Vergi ve Cezada Ödeme .....   | 34 |
| 5.1.7.3 | Uzlaşma ve Cezada İndirim İlişkisi .....  | 35 |
| 5.1.7.4 | Uzlaşma Türleri .....   | 35 |
| 5.1.8   | Aciz Belgesi Düzenlenmesi, Haciz Uygulanması ve İflas Durumları .....   | 35 |
| 5.2     | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Dava Yoluyla Kaldırılması .....   | 35 |



## Vergi Hukukunda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 5.2.1 | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Görevli Mahkeme Sorunu.....   | 36 |
| 5.2.2 | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Dava Açılacak İşlemlerin Belirlenmesi Sorunu .....  | 37 |
| 5.2.3 | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Yürütmenin Durdurulması Sorunu ...  | 38 |
| 5.2.4 | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılması Davasında Bekletici Mesele ve Vergi Mahkemesi Kararının Hukuksal Etkisi Sorunu .....  | 39 |
| 5.2.5 | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kaldırılmasında Yargı Kararlarının Uygulanması .....   | 40 |
| 6     | Yargının Yurt dışı Çıkış Yasağına Bakışı.....  | 41 |
| 6.1   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kanuni Temsilci Hakkında Yasak Koymadan Önce Takibe Başlanması.....   | 41 |
| 6.2   | Sağlık Nedeniyle Yurt dışı Çıkış Zorunluluğunun Belgelenmesi Gerektiği.....  | 41 |
| 6.3   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Aciz Belgesi Düzenlenmesi Zorunluluğu.....  | 41 |
| 6.4   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Borcun Kesinleşmiş Olması Kriteri .....   | 42 |
| 6.5   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Görevli Mahkemenin İdare Mahkemesi Olması .....   | 42 |
| 6.6   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında, Mükellefe Yurt dışı Çıkış Yasağı Konulduğuna İlişkin Bildirimin Dava Konusu Edilmesi.....  | 42 |
| 6.7   | Hakkında Yurt dışı Çıkış Yasağı Konmasının Limited Şirket Ortağına Şirket Hakkında Düzenlenen İhbarname ve Ödeme Emirlerine Dava Açma Hakkı Verip Vermeyeceği Konusu ..... | 42 |
| 7     | Yurt dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Bazı Özellikli Durumlar .....   | 43 |
| 7.1   | Bankalar Yasası Kapsamında Konan Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması .....   | 43 |
| 7.1.1 | Yasal Düzenleme .....  | 43 |
| 7.1.2 | Bankalar Yasası Hükümlerine Göre Yurt Dışı Çıkış Yasağı Konmasının Koşulları.....  | 43 |
| 7.1.3 | Bankalar Yasası Hükümlerine Göre Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Etkinliği.....   | 44 |
| 7.1.4 | Bankalar Yasası Hükümlerine Göre Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Görevli ve Yetkili Yargı Mercii Sorunu .....   | 45 |
| 7.2   | Yurt Dışı Çıkış Yasağına Esas Kamu Alacakları Konusu.....  | 45 |
| 7.3   | Yabancı Uyrukluların Yurt dışı Çıkışının Yasaklanması veya Başka Bir Deyişle Ülkelerine Dönüşlerinin Yasaklanması .....  | 46 |
| 7.4   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Azami Mağduriyet Yaratıcı Olasılık: Takdir Komisyonu Kararları ve İlanen Tebliğe Göre Tesis Edilen İşlemler.....                      | 47 |
| 7.5   | Münfesih Şirketlerde Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kısmi Ödeme veya Kısmi Teminat.....  | 49 |
| 7.6   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Kısmi Ödeme Yapılması veya Kısmi Teminat Gösterilmesi.....  | 50 |
| 7.7   | Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Tam Yargı Davaları ve Uygulamanın Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Yansımalarının Kaçınılmazlığı .....                                | 50 |
| 7.8   | Yurt Dışı Çıkış Yasağının Ölçülülük İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....   | 50 |
| 8     | Değerlendirme ve Öneriler .....  | 53 |
| 8.1   | Doktrinde Yapılan Değerlendirme ve Öneriler .....  | 53 |
| 8.2   | Değerlendirme ve Önerilerim.....   | 55 |