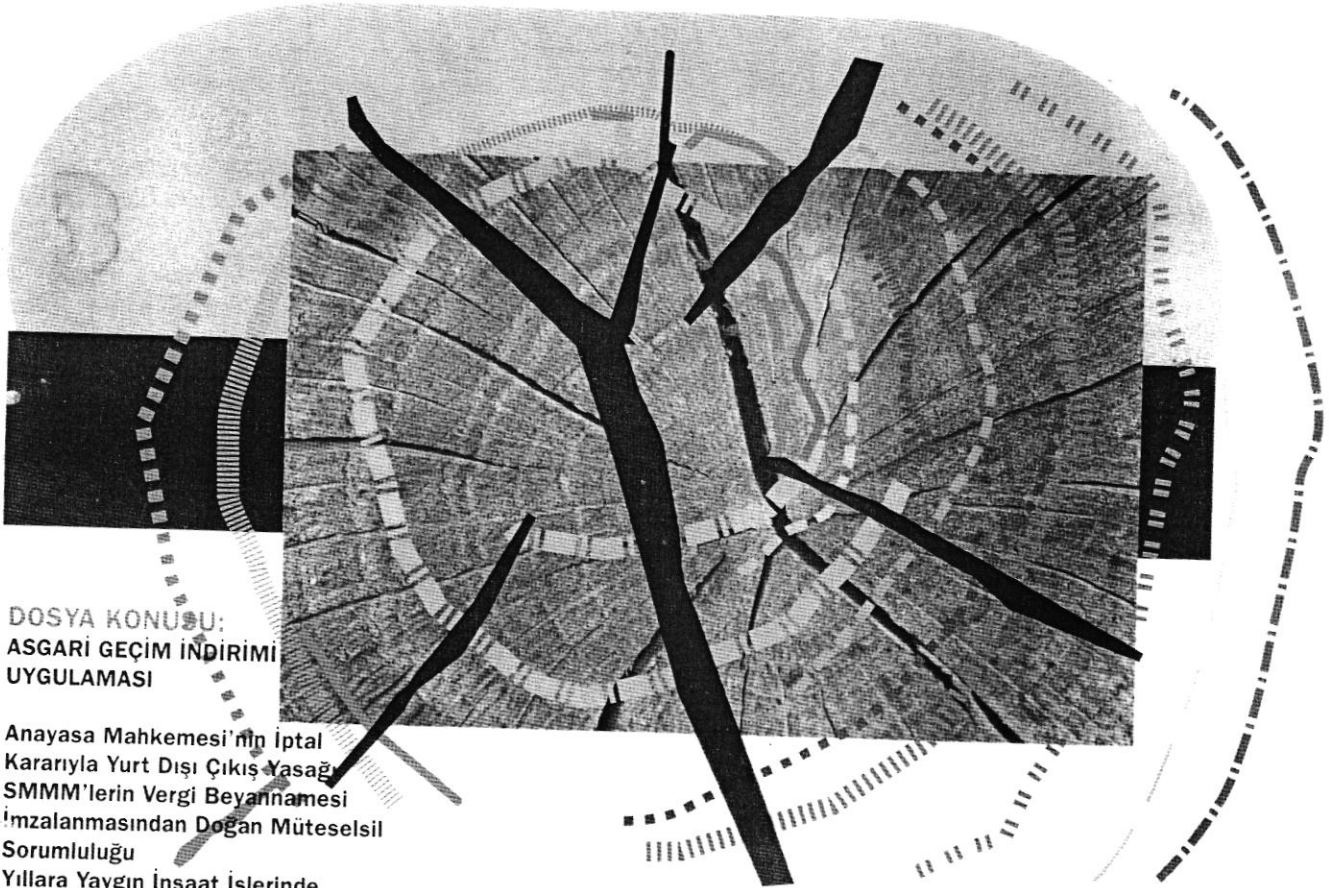


MALİ

4 yaşında

# pusula®

Aylık Ticari ve Mali İşlemler Dergisi • Ocak 2008 Yıl 4, Sayı 37 • Fiyatı: 22 YTL (KDV Dahil) • ISSN: 1305-3086



## DOSYA KONUSU: ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULAMASI

- Anayasa Mahkemesi'nin iptal Kararıyla Yurt Dışı Çıkış Yasası
- SMMM'lerin Vergi Beyannamesi İmzalanmasından Doğan Müteselsil Sorumluluğu
- Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Avans Kâr Dağıtımı
- Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

*"Yeni Yılına Kutlu Olsun"*

Gündemin Pusulası, Yargı Kararları, Vergi Uygulamaları, Soru-Cevap, Pratik Bilgiler

**A - b - O - n - E**

# MALİ pusula

## BANKA HESAP NUMARALARIMIZ

AKBANK Çankaya (306) - 0095879-3  
GARANTİ BANKASI G.O.P. (324) - 6298923  
İS BANKASI Çankaya (4238) - 763225  
YAPI KREDİ Çankaya (272) - 66873387  
Posta Çeki No: 524581

2007 Yılı Abone Bedeli: 240 YTL  
Airi Aylık Abone Bedeli: 120 YTL  
Tek Sayı Bedeli: 22 YTL

## REKLAM ÜCRETLERİ

Airak kapak : 750 YTL + KDV  
On kapak içi : 600 YTL + KDV  
Airak içi kapak : 600 YTL + KDV  
İç Sayfalar : 450 YTL + KDV

(Derimize abone olmak isteyenlerin abone bedelini Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti. adına banka ya da posta çeki hesabına yatırarak, dekontu takistomdan yeterli.

## Maliye ve Hukuk Yayınları



ISSN 1305-3086

Mali Pusula, Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti. tarafından T.C. yasalarına uygun olarak yayımlanmaktadır. Mali Pusula'da yayınlanan fotoğraflar, illüstrasyonlar, harita ve konuların her hakkı saklıdır. Derimize gönderilen yazılar yayınlanmasın ya da yayınlanmasın kişisel yazılarda yer alan görüşler yazarların kişisel görüşleridir. Derimizde yayınlanan yazılar kaynak gösterilmek koşuluyla iktibas edilebilir. Derimiz "HAKEMLİ DERGİ" statusunda olduğundan yazılar iki hakeme gönderilerek değerlendirildikten sonra yayımlanmaktadır.

Baskı Tarihi: 27 ARALIK 2007

Baskı  
Özkan Matbaacılık ve Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti.  
Güveniyaz Sanayi Sitesi 30. Cad. 538. Sok.  
No: 60-62-64 İvedik / ANKARA  
Tel: (0312) 395 48 91 - 92  
Faks: 395 48 93

Tasarım  
Zehra YILDIRIM  
zyildirim@maliyehukuk.com.tr

Yönetim Yeri  
Ahmet Nihat Erendi Sok.  
No: 48/4 06550 Çankaya/ANKARA  
Tel: (0312) 438 56 47 - 48 - 49  
Faks: (0312) 438 56 50  
Web: www.malipusula.com  
E-mail: pusula@malipusula.com

Türü  
Ulusal, Sureli, Aylık

Yayın Kurulu  
Doğ. Dr. Mustafa AKKAYA, Şefik ÇAKMAK (YMM),  
Doğ. Dr. Semih ÖZ, Binyamin ÖZTÜRK (YMM),  
Doğ. Dr. Necdet SAĞLAM, Doğ. Dr. Mustafa SAKAL,  
Sakıp ŞEKER (YMM), Gökhan Küçüoğlu YERLİKAYA

Yayın Danışmanı  
Binyamin ÖZTÜRK  
bozturk@maliyehukuk.com.tr

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü  
Bülent ÖZTÜRK  
bozturk@malipusula.com

İmtiyaz Sahibi  
YUSUF ÖZTÜRK  
bozturk@malipusula.com  
Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti. Adına

**Gündemin Pusulası 5**

10 **Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı Çerçevesinde Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulaması**  
Serkın AĞAR

**SMMM'lerin Vergi Beyannamesi İmzalanmasından Doğan Müteselsil Sorumluluğu** 26  
Prof. Dr. Salih ÖZEL

38 **Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Avans Kâr Dağıtımı**  
Sakıp ŞEKER

**Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması** 46  
Uğur YERLİN

51 **Sahte Fatura Kullanımından Dolayı; 3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Meslek Mensuplarının Mükelleflere Kesilen Vergi ve Cezalardan Sorumluluğu ile Kesilen Vergi ve Cezalarda Uzlaşan Mükellefin Durumu Nedir?**  
Dr. Mustafa ALPASLAN, Dr. Mustafa SAKAR

**Adli Para Cezalarının Tahsil Usulü ve Bu Usule Göre Amme Alacağı veya Ceza Niteliği Taşınması Yönünden Değerlendirilmesi** 54  
Dr. Uğur YİĞİT

64 **Çalınan Aracın Motorlu Taşıtlar Vergisi**  
Sükrüman ASLİPEK

**İhraç Kayıtlı Mal Teslimlerinde İhracatın Üç Aylık Süre İçerisinde Yapılamaması Halinde Mücbir Sebep Uygulaması** 67  
Ali Kemal ÖZCAN

72 **İktisadi İşletmelere Ait Yabancı Paraların Değerlemesi**  
Zübeyir BAKMAZ

**Özürhümlerin Günlük Yaşamlarında Kullandıkları Her Türlü Araç-Gereç Teslimlerinde KDV İstisnası** 78  
Cemal COBAN

81 **Ödeme ve Tahsilatlarda Tevsik Zorunluluğu**  
İbrahim BULUT

**Tarımsal İşletmeler, Muhasebe ve Transfer Fiyatlandırması** 84  
Dr. Savaş ÖZGURSOY

90 **Üzerinde Yapılaşma İzni Olmayan veya Bir Kısım Üzerinde Yapılaşma İzni Olan Arsalarda Kısıtlılık Uygulaması**  
Y. Y. Y.

**İş Ortaklıklarında Kâr Dağıtımı Esnasında Yapılan Tevkifat Uygulaması** 92  
Gökhan KORHAN

96 **Kira Kontratlarında Damga Vergisi Uygulaması**  
Uğur ÖZGÜR

**Vergisi Zamanaşımına Uğrayan Evrakın Hükmünden Faydalanmada Damga Vergisi Uygulaması** 104  
Adem GÜNDOĞAN

108 **Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye'ye Yönelik Mali Araçları**  
Mehmet ASLAN

**Dövizli İşlemlerden Doğan Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi** 118  
Dr. Suphi ASLANOĞLU

129 **Asgari Geçim İndirimi Uygulamasının Usul ve Esasları**  
İmdat TURKAY

**İhbar Tazminatı Nedir?** 146  
Erol GÜNER

149 **Bağ-Kur'dan Basamak Satın Alıp Emekli Maaşları Düşük Hesaplananlara 2007/Aralık Ayında Getirilen Düzenleme**  
Hakan DEMİRCİ

**Soru-Cevap** 154

158 **Yargı Kararları**

**Vergi Uygulamaları** 164

170 **Mevzuat Değişiklikleri**

**Pratik Bilgiler** 178

KUR  
TAR  
GEÇ  
ME

6183  
sureti  
30.06  
günde  
Kurun  
vergis  
yerine  
Dolay  
lar ver  
Ancak

YUR  
YAY

Bilind  
-15.7  
maddi  
-18.6  
değişt  
hüküm

-18.6  
le ekli  
-19.1  
yurt d  
yaza k  
ve 20  
edilme  
yaza k

Anaya

-Yurt  
mind  
vergi  
etmes  
birakıl

-Anay  
kütüm  
kütüm  
ma ne  
ya da

## ANAYASA MAHKEMESİ'NİN İPTAL KARARI ÇERÇEVESİNDE YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI UYGULAMASI

Serkan AĞAR\*

### I. GİRİŞ

Otomobil egzoz aksesuarı üreten şirketin sahibi Cemil Meydan, eşi ve bir akrabasıyla ilk hac yolculuğu için kutsal topraklara gidecekti. Hazırlıklarını yaptı, ihram denilen dikişsiz beyaz elbisesini de giyerek havaalanına doğu yola çıktı. Havaalanında pasaport kontrolünden geçerken kendisi ile eşine uçağa binemeyecekleri; zira yurt dışına çıkışlarının yasak olduğu söylendi. Pasaportuna el konulan işadami hemen muhasebecisini aradı. Şirketin alacağına karşılık vergi dairesiyle borcun takası anlamına gelen mahsuplaşma dilekçesi verdiklerini, buna ilişkin işlemlerin henüz tamamlanmamış olabileceğini öğrendi, uçağa yetişebilme telaşıyla üzerinde ihram kıyafeti, ayağında terliklerle soluğu Halkalı Vergi Dairesi Başkanlığı'nda aldı. Kayıtlarda 42 bin YTL vergi borcu gözüktüyordu. İhramlı mükellefin konuşmalarına ve telaşlı haline tanık olan Halkalı Vergi Dairesi Başkanı Ömer Lütfi Özenç, "Ya hemşerim, hacca gidenler herkesle helalleşir. Sen Maliye ile helalleşmeyi unutmuşsun. Bizimle helalleşmeden nereye gidiyorsun?" dedi. Bu söz gerilimli ortamı yumuşattı. Vergi dairesi, kısa sürede işlemleri bitirdi. Cemil Meydan ve eşi aynı gün başka bir uçakla hacca gittiler.

Cemil Meydan gibi birçok işadami, banka patronu, müzisyen ve hatta siyasetçi, havaalanında uçağa binmeye hazırlanırken aynı cümleyle karşılaştı: "Vergi borcunuz var, yurt dışına çıkamazsınız." Bunu duyanların birçoğu, Cemil Meydan gibi aynı günkü uçağa yetişecek kadar da şanslı değildi maalesef. Yıllardır Anayasa'ya ve hatta insan haklarına aykırı olduğu her fırsatta dile getirilen yurt dışına çıkış yasağı uygulaması Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı ile son buldu;<sup>2</sup> ancak Resmi Gazete'de gerekçesi de yayımlanan kararda,<sup>3</sup> iptal hükmünün 6 ay sonra yürürlüğe gireceği belirtildi. Anayasa'ya aykırı olduğu açıkça ortaya çıkan bir hükmün 6 ay daha, bir başka deyişle 08.06.2008 gününe kadar yürürlükte kalacak olması, başka soru ve sorunları da beraberinde getirecektir. İşte bu çalışmada, hem Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının gerekçeleri tartışılacak, hem de iptal kararının yürürlüğünün 6 ay ertelenmesinin uygulamayı ne şekilde etkileyeceği değerlendirilecektir.

\* Avukat

<sup>1</sup> "Maliye ile helalleşmeyen işadami hacca gidemedi", Zaman Ekonomi, 10/04/2006.

<sup>2</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 18/10/2007 gün ve 2007/4-81 sayılı kararı.

<sup>3</sup> R.G. 08/12/2007, 26724.

## II. BİR İDARİ TEDBİR OLARAK YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI

Hazinenin, kamu alacağının vadesinde ödenmemesinden doğan zararını karşılamak amacı ile bu alacağa gecikme zammı yürütülmesini öngören 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, vergi icra hukuku ilkelerine koşut olarak, aynı zamanda, cebren tahsil aşamasına konu kamu alacağının tahsilinin temini için birtakım güvence önlemleri getirmiştir.<sup>4</sup> Anılan güvence önlemleri arasında, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, kamu borçlusundan teminat istenmesi, kamu alacaklısı lehine tanınan rüçhan hakkı, kamu borçlusunun kamu alacağını ödemekten kaçınmaya ilişkin kimi hukuki işlemlerinin iptal edilmesi ile yurt dışına çıkış yasağı bulunmaktadır.

### A. Koşulları

Kamu borçlusunun yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesinin sağlanması ve kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınarak tahsil aşamasına ivme kazandırılması amacı ile sevk edilen 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun "*Pasaport veya vesika verilmesi yasak olan hâller*" başlıklı 22'nci maddesi; "*(...) vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmez.*" hükmünü amirdir. Anılan hükme dayanılarak bu kişilerin yurt dışına çıkışları engellenir ve kendilerine pasaport veya vesika verilmez, verilmiş ise geri alınır. Yine bu kişilerin, süreleri dolan pasaportları yenilenmez, kendilerine Türkiye'ye dönmeleri için seyahat vesikası verilir; ancak, zorunlu hâllerde vergi borçlularına da, İçişleri Bakanı'nın teklifi ve Başbakan'ın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilmesi olanaklıdır.

Vergi borçlusunun açık kimliği ile durumu, vergi daireleri tarafından polis makamlarına bildirilir; ancak bu konu hakkında vergi borçlusuna da haber verilmesi gerekirken, uygulamada bu husus sıklıkla ihmal edilmiştir.<sup>5,6</sup>

Vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağı konulabilmesi için, anılan borcun kesinleşmiş olması gerekir. Örneğin; yurt dışı tahdidine dayanak oluşturan vergi borçlarına ilişkin ödeme emrine karşı açılan davada ödeme emri iptal edilir ise, ortada kesinleşmiş bir vergi borcu bulunmayacağından, yükümlü hakkında yurt dışına çıkış yasağı uygulanmamalıdır.<sup>7</sup>

Belli bir miktarın<sup>8</sup> altında borcu bulunan kamu borçlularına, yurt dışına çıkış yasağı uygulanmaz. Bu miktarın belirlenmesinde; tarh aşamasında olan ya da tarh işlemine ilişkin olarak çıkarılan uyuşmaz-

<sup>4</sup> Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., **Vergi Hukuku**, 13. Bası, Ankara, 2005, s.166.

<sup>5</sup> "*Amme borcu dolayısıyla, yurt dışına çıkış tahdidi konulmak üzere isimleri emniyet makamlarına bildirilmek zorunda kalan kişilere keyfiyet ayrı bir yazı ile derhal bildirilecek, bu yazıda; borcun mahiyeti, yılı, miktarı, vadesi ve ne şekilde tasfiye olunabileceği, çıkış tahdidinin kaldırılabilmesi için ne gibi işlemler yapılması gerektiği açıkça belirtilmek suretiyle borçlu mükelleflerin bu konuda bilgilendirilmeleri ve dolayısıyla da amme alacağının tahsilinin çabuklaştırılması sağlanmaya çalışılacaktır.*", 395 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, RG, 11.06.1996, 22663.

<sup>6</sup> "*Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)*" kapsamında otomasyona geçen vergi dairelerine bağlı olan yükümlüler, haklarında yurt dışı çıkış yasağı bulunup bulunmadığını, anılan vergi dairelerinden alacakları şifre ile internet üzerinden öğrenebilir; ancak bunun tebliğ hükmüne ikame olunması, kanaatimizce olanaklı değildir.

<sup>7</sup> Danıştay Onuncu Dairesi'nin 11.11.1998 gün ve E. 1996/5331, K. 1998/5627 sayılı kararı.

<sup>8</sup> 404 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği (TGT) ile yurt dışına çıkış yasağı konulmasını gerektiren kamu borcu miktarı 15 milyar TL (15 bin YTL) olarak belirlenmiş, 439 seri numaralı TGT ile de bu miktar 25 bin YTL'ye yükseltilmiştir; ancak 18/06/1999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15/3 hükmü ile Fon, yurt dışı yasağı ile ilgili olarak yapılan idari düzenlemelere bağlı kalmaksızın, bir başka deyişle borç miktarı 25 bin YTL'nin altında olsa bile, kendisine intikal eden bankaların borçluları hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulamasını isteyebilmektedir.



lıklar nedeni ile kesinleşmemiş olan kamu alacakları, 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi uyarınca tecil edilmesi ya da diğer nedenlerle teminat altına alınan alacaklar, ilgili mevzuat gereğince istenilen belgelerin borçlu tarafından tam ve eksiksiz olarak tahsil dairesine ibraz edilmiş olması koşulu ile nakden veya mahsuben iadesi talep edilen miktar ve cebri icra sonucu haczedilen malların değeri kadar borç miktarı dikkate alınmaz. Yurt dışı yasağına konu edilecek kamu borcu tutarı, kesinleştiği halde ödenmemiş olan ve varsa ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasına konu kamu alacakları toplamıdır. Öte yandan, 6183 sayılı Kanun'un 75'inci maddesi uyarınca kamu borçlusunun aczi durumunda, miktarla sınırlı olmaksızın yurt dışına çıkış yasağı uygulanmaz. Yine, kamu borcu için teminat gösterildi ise, yurt dışına çıkış yasağının uygulanması olanaklı değildir.

Uygulamada, borca yetecek miktarda teminat gösterilmese bile, kamu borçlusunun öteden beri borç ödeme konusunda iyiniyetli olması ve yurt dışına çıkışın kamu alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilememesi koşullarının gerçekleşmesi ile bu yasa, kamu borçlusunun gelecekte doğabilecek borç ödeme yeteneğini olumsuz etkileyebilecek veya tedavi olanaklarını kaybetmesine neden olabilecek nitelikte ise geçici olarak kaldırılır.

### B. İrdelenmesi

395 Seri No.lu TGT ile 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesindeki "*vergiden borçlu*" tabiri ile kastedilenin, 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde belirlenen kamu alacaklarından borçlu bulunan kişiler olduğu belirtilerek, vergi borcu tabirinden kamu alacağının anlaşılacağı belirtilmiştir. İstisnai nitelikteki yurt dışına çıkış yasağı tedbirinin, bu şekilde genişletilerek tüm kamu borçluları hakkında uygulanması, en başta, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun lafzına aykırıdır.

5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesindeki "*vergiden borçlu*" tabiri ile murat edilenin "*kamu alacağından borçlu*", bir başka deyişle "*kamu borçlusu*" olduğu söylenemez; zira kanun koyucu "*vergiden borçlu*" tabirini özellikle tercih etmiştir. Kanun koyucu, yasa metinlerinde kullandığı sözcükleri bilinçli olarak seçer; bu bilinçli tercihin varlığına karşın, kanun koyucunun amaçlamadığı ve hükmün kapsamını genişleten değişik sonuçların çıkarılması yasama fonksiyonunun ruhuna aykırıdır. Anılan hükmün vergi idaresince bu şekilde yorumlanması, uygulamada büyük mağduriyetlere yol açmıştır.

Yine, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinin 28.05.1988 gün ve 3463 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile değiştirildiği dikkate alınacak olursa, değişiklik tarihinde de yürürlükte bulunan 6183 sayılı Kanun'un benimsediği "*kamu alacağı*" ve "*kamu borçlusu*" tabirlerinin yasa metninde kullanılmamasının kanun koyucunun bilinçli bir tercihi olduğunu kabul etmek gerekir. Temel bir özgürlük olan seyahat hürriyeti karşısında Anayasa'nın 23'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına<sup>9</sup> binaen istisnai bir nitelik arz eden söz konusu hükmün, hukukun genel ilkelerinden sayılan "*istisna getiren hükümler dar yoruma tâbi tutulur (exceptio est strictissima interpretationis)*" ilkesi gereğince salt dar anlamda vergi alacakları hakkında uygulanması gerekir. Kaldı ki, kanun maddesinde bu sınırlamanın ne şekilde yapılacağına ilişkin hiçbir ayrıntıya yer verilmeyerek bunun tümüyle idarenin takdirine bırakılması da evleviyetle Anayasa'nın 73'üncü maddesinde sözü edilen verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Bu ilke, vergilendirme yetkisini kullanan yasama organına bağlayıcı bir sınır çizerek, verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, yaptırımı ve ödeme zamanı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesinin yanı sıra, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara

<sup>9</sup> 1982 Anayasası m. 23/IV : "(03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun m. 8 ile değişik) Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi (...) sebebiyle sınırlanabilir."

uygun olarak yürütülmesini gerekli kılmaktadır.<sup>10</sup> Bu itibarla, anılan kanun maddesi, birçok açıdan Anayasa'ya aykırıdır. Anayasa Mahkemesi de, iptal kararının gerekçesinde, saydığımız hususların birçoğunu benimsemiştir.

### III. YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI UYGULAMASININ ANAYASA'YA AYKIRILIĞI MESELESİ

Ankara Asliye 1. Ticaret Mahkemesi<sup>11</sup> ve İstanbul 2. İdare Mahkemesi'nin Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bularak konuyu anayasa yargısına taşımalarının ardından Anayasa Mahkemesi, yurt dışına çıkış yasağı uygulamasına dayanak olan 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun, 28.05.1988 gün ve 3463 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle değiştirilen 22'nci maddesinin birinci fıkrasının "(...) vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere (...)" bölümünün, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15'inci maddesinin 12.05.2001 gün ve 4672 sayılı Kanun ile değiştirilen (3) numaralı fıkrasının; "5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesi hükümleri, Fonun talebi üzerine Fona borçlu olanlar ile tüzelkişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanır." biçimindeki tümcesinin, yine 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 12.12.2003 gün ve 5020 sayılı Kanun'un 27'nci maddesiyle eklenen ek 5'inci maddesinde yer alan "tedbir" sözcüğünün ve 19.10.2005 gün ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun geçici 13'üncü maddesinin; "(...) tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile borçlu veya borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama (...)" bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

#### A. İtiraz Konusu

İtiraz yoluna başvuran Mahkemelerce Anayasa'ya aykırı olduğu savıyla iptalleri istenen hükümler şunlardır:

- 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun, 28/05/1988 gün ve 3463 sayılı Kanunla değişik 22'nci maddesinin iptali istenilen bölümünde de içeren birinci fıkrası: "Yurt dışına çıkmaları mahkemelerce yasaklananlara, memlekettten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere, **vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere** pasaport veya seyahat vesikası verilmez. Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zarurî hallerde İçişleri Bakanının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir."

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15'inci maddesinin, 12.05.2001 gün ve 4672 sayılı Kanun ile değiştirilen ve iptali istenilen tümceyi de içeren (3) numaralı fıkrası: "Fon her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. 14'üncü maddenin (6) numaralı fıkrasının (b) bendi ile verilen yetkiler saklı kalmak kaydıyla, fon kaynakları ile her türlü alacaklarının ve hisseleri kısmen veya tamamen fona intikal eden bankaların; yönetim ve denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak tek başına veya birlikte elinde bulunduran ortaklarından, bu ortakların yönetim ve denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak tek başına veya başkalarıyla birlikte elinde bulundurdıkları şirketlerden ve iştiraklerinden, yönetim ve denetim kurulu üyeleri, genel müdür ve yardımcıları, kredi komitesi başkan ve üyeleri ile imzaları bankayı ilzam eden memurları ve bunların eş ve çocuklarından olan alacakları ile hisseleri Fona intikal eden diğer bankaların bunlardan olan alacaklarından fon tarafından devralınanlar ile (7) numaralı fıkranın (b) bendinde belirtilen kişilere ait olup fon tarafından devralınan alacakların takip ve

<sup>10</sup> Kumrulu, A., Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, AÜHF Dergisi, C. XXXVI, S. 1-4, Y. 1979, s.150-151.

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi'nin, adli yargı kolunda görevli Ankara Asliye 1. Ticaret Mahkemesi'nin itiraz başvurusunu, yurt dışına çıkış yasağı işleminin yargısal denetimi idari yargının görev alanına girdiğinden Mahkemenin yetkisizliği nedeni ile reddetmesi gerekirdi.

tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. Fon, devraldığı alacağın takibine, alacağın devralındığı gün itibarıyla banka defter, kayıt ve belgelerine göre anapara, her türlü faiz, komisyon ve sair giderlerin toplamından oluşan birikmiş alacak tutarı üzerinden başlar. Bu alacaklar, fon tarafından devralındığı tarihten itibaren amme alacağı niteliğini kazanır ve birikmiş alacak tutarına, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen oranda gecikme zammı uygulanır. Ancak Fon, her türlü alacakları ve devraldığı alacaklarla ilgili olarak borçlu aleyhine 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre başlatılmış bulunan takipler ile alacağın tahsiline yönelik davalara kaldığı yerden devam edebileceği gibi, takibi devam ettirmekten ve/veya davanın takibinden sarfınazar ederek devraldığı alacağın kaldığı yerden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsiline de karar verebilir. Yukarıda sözü edilen sarfınazar, haktan feragatı tazammun etmez. Fon, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takibine karar verdiği alacaklarına ilişkin her türlü teminatın paraya geçirilmesinde de anılan Kanun hükümlerini uygulayabilir. Fon, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulamasında anılan Kanunun Maliye Bakanlığı, tahsil daresi ve diğer makam, merci ve komisyonlara verdiği yetkileri kullanır. Bu yetkilerin kullanılmasına ilişkin esas ve usuller fon Yönetmeliğinde gösterilir. Fona borçlu olanların iflası halinde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 221'inci maddesindeki iflas bürosu fon temsilcisinin katılımıyla teşekkül eder. (Ek cümle: 12.12.2003-5020 sayılı Kanun m. 20) Borçlu veya borçlunun malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, fon, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerini, kendi tahsilat daresi aracılığı ile uygulayabileceği gibi, tahsil daresi bulunmadığı hallerde talebi üzerine, uygulama o mahaldeki Maliye Bakanlığının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerini, kendi tahsilat daresi aracılığı ile uygulayabileceği gibi, tahsil daresi tarafından yapılır. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 223'üncü maddesindeki iflas idaresinin, fonun talep etmesi halinde uyelerinden biri veya ikisi, fonun göstereceği iki kat aday arasından icra teklif mercii tarafından seçilir. Fon, bir üye seçtirmişse icra teklif mercii diğer bir üye arasından icra teklif mercii itibarıyla göğünluktta olanların göstereceği iki kat aday arasından, bir üneyi de alacaklıyı alacak tutarı itibarıyla göğünluktta olanların göstereceği iki kat aday arasından, bir üneyi de alacaklısı itibarıyla göğünluktta olanların göstereceği adaylar arasından seçer. Fon iki üye seçtirmişse, diğer bir üye icra teklif mercii tarafından alacaklı sayısı (Değişik cümle: 30.01.2002-4743 sayılı Kanun m. 5) Fon, devraldığı ve dava veya iflas takibine konu etmekle görevli ve yetkili olduğu alacakları ve 6183 sayılı Kanun'a göre takip ettiği ve/veya edeceği alacakları da dahil olmak üzere bu Kanunda yazılı her türlü alacakları ile ilgili olarak iskonto da dahil olmak üzere her türlü tasarrufla bulunmaya, sulh olmaya, alacağına mahsuben menkul ve gayrimenkul mallar ile her türlü hak ve alacakları hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın devralmaya ve alacağın yeniden itfa planına bağlanmasında da dahil olmak üzere borçlularla anlaşma yapmaya ve borçlularla yaptığı anlaşmalar kapsamında 14 ve 17'nci maddeler uyarınca fon kurulunca belirlenecek esas ve usuller dahilinde muhafaza tedbirini uygulayıp, uygulamamaya, dava açıp açmamaya veya açılmış bulunan hukuk davalarının yapilan anlaşma süresince durdurulmasını mahkemeden istemeye yetkilidir. 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesi hükümleri, fonun talebi üzerine fona borçlu olanlar ile tüzel kişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanır. Fon, 1050 sayılı Muhasebe Ummiye Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile bunların ek ve değıışikliklerine tabi değıildir. (Ek cümle: 12.12.2003-5020 sayılı Kanun m. 20) Fon aslen veya devir suretiyle sahip olduğu her türlü alacağının teminatını teşkil etmek üzere Türk parası ve/veya taşınmaz rehn ve/veya taşıtır rehn dahil olmak üzere her türlü aynı ve şahsi teminat almaya ehil ve yetkilidir.<sup>12</sup>

4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15'inci maddesiyle TMSF'ye tanınan bu yetki, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 132'nci maddesinin 13'üncü fıkrasında da aynı şekilde yer almış; 5411 sayılı Kanun'un geçici 11'inci maddesinde de bu Kanun'un devamından önce başlatılan işlemler sonuçlandırılınca ve her türlü fon alacağı tahsil ediliinceye kadar 4389 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinin uygulanmasına devam edileceği belirtilmiştir.



- 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun, 12.12.2003 gün ve 5020 sayılı Kanunu'n 27'nci maddesiyle eklenen ve iptali istenilen sözcüğü de içeren ek 5'inci maddesi: "Kamu bankalarında (tasfiye halindeki Emlak Bankası A.Ş. dahil) ve sermayesinin yarıdan fazlası kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan ya da hisselerinin çoğunluğu üzerinde bu kurum ve kuruluşların idare ve temsil yetkisi bulunan ve özel kanunla kurulmuş bankalarda bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce bankacılık teamüllerine göre teminatlı ve/veya yetersiz teminatlı kredi kullanıp da vadesi geçtiği halde henüz ödenmemiş, süresi uzatılmamış veya yeniden yapılandırılmamış kredileri kullananlar ya da yeniden yapılandırma şartlarını ihlâl edenler ile münferit veya karşılıklı verilen banka teminat mektupları, kabul kredileri ve avaller, taşınır ve taşınmaz rehni, ipotek, üst hakkı, intifa hakkı ve oturma hakkı gibi her türlü sınırlı aynî hak tesisine ilişkin sözleşmeden doğan haklarında diğer bankaların ve üçüncü kişilerin muvazaadan âri hakları aleyhine olmamak üzere fon ve Hazine alacaklarına ilişkin **tedbir**, takip ve tahsil hükümleri bankalarınca uygulanır."

- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun iptali istenilen sözcükleri de içeren geçici 13'üncü maddesi: "Çoğunluğu üzerinde bu kurum ve kuruluşların idare ve temsil yetkisi bulunan ve özel kanunla kurulmuş bankalarda (tasfiye halindeki T. Emlak Bankası A.Ş. dahil) 26.12.2003 tarihinden önce bankacılık teamüllerine göre teminatlı ve/veya yetersiz teminatlı kredi kullanıp da vadesi geçtiği halde henüz ödenmemiş, süresi uzatılmamış veya yeniden yapılandırılmamış kredileri kullananlar ya da yeniden yapılandırma şartlarını ihlâl edenler ile münferit veya karşılıklı verilen banka teminat mektupları, kabul kredileri ve avaller, taşınır ve taşınmaz rehni, ipotek, üst hakkı, intifa hakkı ve oturma hakkı gibi her türlü sınırlı aynî hak tesisine ilişkin sözleşmeden doğan hakların da diğer bankaların ve üçüncü kişilerin muvazaadan âri hakları aleyhine olmamak üzere Fon alacaklarının tahsiline ilişkin 123, 134, 136, 137, 138, 140, 142 ve 165'inci madde hükümleri, tasarrufun iptali davalarında aciz vesikası şartı aranmaması, **tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile borçlu ve borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama** dâhil bankalarınca uygulanır."

## B. Başvuru Gerekçeleri

İtiraz yoluna başvuran Mahkemelerin gerekçelerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Anayasa'da temel hak ve özgürlüklere **önem veren** ve bunları **güvenceye alan** çağdaş anayasa anlayışına uygun değişiklikler gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır,

- Kanun koyucunun temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusundaki takdir yetkisi **sınırsız değildir**,

- İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında da hak ve özgürlüklere sahip olmak kural, bunlara **müdahale istisnadır**,

- İnsan onurunu korumayı, maddi ve manevi gelişmesini sağlamayı amaçlayan hakların genel ifadesi olması nedeniyle insanların doğumla kazandıkları temel hakların ve toplumun bir bireyi olmaları sonucunda tanınan hak ve özgürlüklerin yeterince ve serbestçe kullanılması hukuk devletinin **vazgeçilmez gerekler**indendir,

- Topluma karşı kimi ödevlerin istenilmesi yerinde olmakla birlikte, bunların ilgili yasalarda gösterilen kurallara bağlı olarak **eşit, adil, dengeli** olması ve hukuk devleti ilkesinin gereklerine uygun biçimde istenilmesi zorunludur,

- Anayasa'da genel sınırlama nedenleri kaldırılmıştır, ilgili maddelerinde belirtilen özel sınırlama nedenleri ise Anayasa'nın **sözüne** ve **ruhuna**, **demokratik toplum düzeninin** ve **laik cumhuriyetin** gereklerine ve **ölçülülük ilkesine** aykırı olamaz,

## kapak konusu

- Anayasa'nın 23'üncü maddesinde "vatandaşlık ödevi" nedeniyle sınırlama yapılabileceği belirtilmiştir,

- Kanunla getirilen sınırlama vergi borcu bakımından **açık ve net değildir**, vergi ödevinin hangi aşamasında, hangi yetkililerce ve hangi ölçütlere göre yasak konulacağı belirtilmeksizin, **yetersiz** ve **belirsiz** bir ifadeyle sınır getirilmiştir,

- Vergi yargılaması varsa, bunun devam ettiği sürede de yasak konulması konusunda bir **engel yoktur**,

- Anayasal koruma altında bulunan yurt dışına çıkma özgürlüğü **soyut** nitelikteki sınırlamalarla ihlal edilmektedir, yapılan sınırlama **soyut, yetersiz** ve **ölçsüzdür**, ölçülülük ilkesi uyarınca en ağır önlemleri almaya gerek kalmadan uygun yöntemlerle vergi borcunun tahsiline ilişkin araçların kullanılması suretiyle tahsilat gerçekleştirilebilir, bu konuda yasalarda gerekli ve elverişli araçlar vardır, daha hafif ve uygun yöntemler mevcut iken **en ağır** yöntemin seçilmesi sonucunda anayasal koruma altında bulunan temel hak ve özgürlüklerden olan seyahat özgürlüğünün kısıtlanmasını doğuracak biçimde yurt dışına çıkışın yasaklanmasında vergi borcunun tahsili amacı için aranan **gereklilik, elverişlilik** ve **oranlılık** unsurları bulunmadığından **ölçülülük ilkesi** ihlal edilmektedir,

- Vergi mevzuatı içinde vergi borcunun tahsili amacıyla elverişli araçlar vardır ve bu konuda idareye gerekli ve elverişli araçlar verilmiştir,

- Yurt dışına çıkış yasağı, amacını aşarak ülkenin ekonomik çıkarlarını **zedelemektedir**, ticari ilişkileri **engellemektedir**,

- Devlet, kişinin temel hak ve özgürlüklerini kısıtlayan engelleri kaldırmakla görevliyken bunun aksi bir hüküm getirilmiştir,

- Sınırlama için savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hal gibi nedenler de yoktur,

- Öte yandan, banka kredi borcu **sözleşmeden doğan** bir yükümlülüktür, özel hukuk ilişkisinden doğan yükümlülükler, kamu alacağı durumuna gelse bile "vatandaşlık ödevi" kapsamı içinde değerlendirilemez,

- İlgili idare ve bankalara borçlunun ve borcun tespiti ve yurt dışına çıkış yasağı konulması konularında **çerçevesi çizilmemiş** geniş yetkiler verilmiştir,

- Usul ve esaslar ile itiraz yolları yasada **gösterilmemiştir**,

- Alınan karardan ilgililer **haberdar edilmemektedir**,

- Bankaların alacakları konusunda da gerekli yasal yollarla yargı yolu mevcuttur,

- Ayrıca uygulama, tüm bankalar için getirilmemiş, sadece kamu bankaları için kabul edilerek kamu bankaları ile özel bankalar arasında **eşitlik ilkesi** ihlal edilmiştir.

İtiraz yoluna başvuran Mahkemeler, yukarıda özetlemeye çalıştığımız nedenlerle, itiraz konusu hükümlerin, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne (İHAS) ve Anayasa'nın Başlangıcı'ı ile 2, 5, 6, 10, 13, 15, 23, 36, 38, 40, 48, 49, 73 ve 125'inci maddelerine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

### C. İtiraz Konusu Kuralların Kavramı ve Kapsamı

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının gerekçesinde itiraz konusu hükümlerle ilgili olarak bazı hususlar öne çıkmaktadır. İptal kararının gerekçesinde Anayasa Mahkemesi, vergi borcu nedeniyle yurt

dişına gıkış yasağı uygulamasının, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesi, vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli bir biçimde tahsili, kamu alacağının güvence altına alınması ve tahsilatın hızlandırılması amacıyla getirildiğinin anlaşıldığını belirterek, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen "vergiden borçlu olduğun pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" biçimindeki bölümünde, vergi geçidi, vergi borcunun cinsi, vadesi, niteliği ve tutarı ya da alt sınırı, resim, harç ya da benzeri mali yükümlülüklerden doğan borçlar için yasağı uygulanıp uygulanmayacağı, borcun hangi evresinde yasağı talebinde bulunulacağı ve tüm olağan yasa yollarının kullanılarak kesintişi kesintişi yapıldığı, vergi sürecinde yasağı isteminde bulunulup bulunulmayacağı, vergi borçlusunu, yasal temsilcilerinin ya da müteselsil sorumlularının durumu, zama- naşımı, vergi borçlusunu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirecek idare, yasağı bildirilme şekli ve süresi ile hangi durumlarda ve kim tarafından kaldırılacağı gibi konularda somut bir tanım, nitelendirme ya da düzenlemeye yer verilmemesine dikkat çekmiştir.

Yine, iptal kararının gerekçesinde Anayasa Mahkemesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm- lülüklerin, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı dışında farklı kurum ve kuruluşlar tarafından da tahakkuk ettirilerek tahsil edilebildiğini, bu idareler tarafından herhangi bir bildirim olmadığı takdirde, pasaport vermeye yetkili makamlarca yurt dışına gıkış yasağına da uygulanmadığına işaret ederek kanunda vergi borcundan yurt dışına gıkış yasağı uygulanması nedeniyle idari düzenleme yapma konusunda idareye herhangi bir yetki verilmemesi, ancak uygulamada konunun, **kanun ile yetki verilmemesi** hali, Maliye Bakanlığı tarafından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a dayanılarak tahsilat genel tebliğleri ile düzenlendiği, ayrıca bu konuda Gümrük Müsteşarlığı tarafından da tebliğ gıkırlıldığı, yurt dışına gıkış yasağına ilişkin ölçütlerin idarenin takdir ve tercihinde göre belirlendiği ve bunun da vergi borcu bakımından durumları aynı olan kişilerin kimi- lerine yasağı getirirken kimilerine getirilmemesi sonucunu doğurduğu, kaldı ki, yetkili idarenin vergi alacağının başka yollarla tahsili için makul girişimlerde bulunup bulunmadığı ve borcunun ülkeyi terk etmesinin alacağın tahsilini olanaklı kılip kılmayacağı hususlarının da tamamıyla idarenin takdir ve tercihinde bırakıldığını ifade etmiştir.

Ote yandan, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15'inci maddesinin 4672 sayılı Kanun ile değişik (3) numaralı fıkrasını değiştiren Anayasa Mahkemesi, 4389 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre, TMSF'nin bankacılık işlemlerinden ve bankaların TMSF'ye devir işlemlerinden kaynaklanan alacaklarının, 6183 sayılı Kanun çerçevesinde kamu alacağı olarak nitelendirilmesinin mümkün ola- bileceğini, ancak bu alacakların vergi alacağı kapsamına girmediğini, Kanun'da da 5682 sayılı Pa- saport Kanun'nda olduğu gibi, borcun niteliği, kesintişi ve tutarı ile hangi evrede yurt dışı yasağı konulması isteminde bulunulacağı hususlarında herhangi bir açıklamaya yer verilmemesi ve yurt dışı yasağına ilişkin uygulamalarının kanunda herhangi bir geçere ve gizilmeden tümüyle TMSF'nin iradesine terk edildiğini belirtmektedir.

4389 ve 5411 sayılı Kanun'larla TMSF'ye tanınan yurt dışı gıkış yasağı talep yetkisi, 4389 sayılı Kanun'un 5020 sayılı Kanunla eklenen Ek 5'inci maddesinde yer alan "tedbir" sözcüğü ile 5411 sa- yılı Kanun'un geçici 13'üncü maddesinin iptali istenen bölümünde, tasfiye halindeki Türkiye Emlak Bankası A.Ş. dahil olmak üzere kamu bankalarına ve hisselerinin çoğunluğu üzerinde kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan bankalara ve hisselerinin çoğunluğu üzerinde kamu kurum ve kuruluşlarının idare ve temsil yetkisi bulunan ve özel kanunla kurulmuş bankalara da tanınmıştır. Söz konusu ban- kalar, alacaklarının tahsili amacıyla, borçlular, borçla diğer ilgililer ve tüzel kişilerin yasal temsilcileri- hakkında, TMSF'ye tanınan yetkileri kullanarak, yurt dışına gıkış yasağı talebinde bulunabilmekte- dirler. Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki takdir yetkisinin tümüyle kural kapsamındaki bankalara bırakılmasına, kapsam dışında kalan bankalara ise herhangi bir yetki verilmemesine özellikle dikkat çektiği görülmektedir.

Aslında, alacağın tahsili için kanuni bir tedbir olarak düzenlenen yurt dışına çıkış yasağının mükellef hakkında uzunca bir süre uygulanması, idarenin tüm çabalara rağmen alacağını tahsil edememesi, bir başka deyişle bu tedbirin bir işe yaramadığının anlaşılmasına rağmen sürdürülmesi ve hiç gözden geçirilmemesi halinde, artık bir tedbir değil, bir yaptırım söz konusu olur. Bu türden bir yaptırımın ise mahkeme kararı olmadan uygulanması olanaklı değildir.<sup>13</sup>

### D. İptal Gerekçesi

Yurt dışına çıkış yasağı uygulamasına dayanak itiraz konusu kurallardan, öncelikle, bu konudaki temel düzenleme niteliğindeki 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'inci maddesinin Anayasa'ya aykırılığı meselesinin değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

**1. 5682 Sayılı Pasaport Kanunu'nun 3463 sayılı Kanun ile değişik 22'nci maddesinin 1'inci fıkrasının "(...) vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere (...)” bölümünün Anayasa'ya aykırılığı**

İtiraz konusu kural, İHAS'ın 4 numaralı Protokolü'ne ve Anayasa'nın 2, 13 ve 23'üncü maddelerine aykırıdır. Şöyle ki;

Anayasa'nın 13'üncü maddesinde, temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın, yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Sınırlama; “belirli bir temel hak ve özgürlüğün Anayasa’da öngörülen ya da belirlenen alanı içinde kişiye sağlanan olanakların yasa koyucu tarafından daraltılması”dır. Başka bir anlatımla, sınırlamada, belirli bir temel hak ve özgürlüğün kullanım olanakları sınırlamadan sonra da devam eder. Buna karşılık, temel hak ve özgürlüklerin durdurulması, bunlardan belirli bir süre içinde yararlanılma veya kullanılmalarının olanaksızlığını anlatır.

Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını, diğer bir deyişle “yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereği”ni ifade eden ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, kanuni önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik”, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen “oranlılık” ilkeleri olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır.

————→ ELVERİŞİLİK  
ÖLÇÜLÜLÜK ———→ ZORUNLULUK  
————→ ORANLILIK

Dolayısıyla, demokratik bir toplumda özgürlüklerin sınırlandırılmasının hukuka uygun olabilmesi için sınırlama ve izlenen amaç arasında ölçülü bir oranın olması gerekir.<sup>14</sup>

Anayasa Mahkemesi, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (İHAM) bir kararını da gerekçesine day-

<sup>13</sup> Doğrusöz, B., *Referans*, 22.10.2007,

[http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=81417&YZR\\_KOD=156&ForArsiv=1](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=81417&YZR_KOD=156&ForArsiv=1)

<sup>14</sup> Yüksel, M., *Ölçülülük İlkesi – Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Ankara, 2002, s.88.



nak almıştır. İHAM'in seyahat ve yurt dışına çıkış özgürlüğüne ilişkin 27.05.2006 günlü söz konusu

- Müdahalenin yasal olup olmadığı ve meşru bir amacın gerçekleştirilmesi için demokratik bir top-

lunda gerekli ve ölçülü olup olmadığının araştırılması gerektiği,

- Yurt dışına çıkış yasasının hukukiliğine ilişkin olarak, yasagın süresi, borcun tutarı, hesaplanması, kesinleşmesi ve zamanaşımı bakımından öngörülebilirliğin ve belirirliğin oranlilik sorunu ile yakın-

dan bağlantılı olduğu,

- Vergi tutarının yüksekliği ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir denge gözlemlenmesi ge-

rektir,

- Oranlilik değerlendirmesini içermeyen yasad işleminin Sözleşme'ye aykırı olduğu,

- Keyfilliğe karşı yeterli düzeyde usul güvencesinin yasayla verilip verilmemesi,

- Yasagın gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmasının seyahat özgürlüğünün ihlali anlamı-

na geleceği,

belirlenmiştir.

Göröldüğü üzere, Anayasa Mahkemesi, iptal hükmünü kurarken gerekçesini güçlendirmek amacı ile

İHAM'in bir kararna da atıfta bulunmuştur. Bu noktada, İHAM'in yurtdışına çıkış yasası ile ilgili olarak

neyi düzenlediğini ve İHAM'in atıfta bulunulan kararna daha yakından bakmak yararlı olacaktır.

İHAM'in 4 numaralı Protokol'ünün<sup>15</sup> 2'nci maddesi<sup>16</sup> seyahat özgürlüğünü düzenler. İşbu madde,

ülke içinde dolaşım, yerleşme ve ülke dışına çıkış konusunda serbestiyi güvence altına alır. Yurt dışı-

na çıkış hakkı, hem vatandaşlar hem de yabancılar kapsar. Bu maddenin vergi borçları bakımından

değerlendirildiği dava, Anayasa Mahkemesi'nin de kararının gerekçesinde belirttiği Riener/Bulgaris-

tan davasıdır.

Dava konusu olayın özeti şöyledir: 1985'te Avusturya'ya taşınan Bulgaristan vatandaşı Riener,

1989'da Avusturya vatandaşlığını almıştır. Avusturya merkezli bir şirketin ortağı ve üst düzey yöneti-

cisi olan Riener 1991'de Bulgaristan'da dar yökümlü sıfatıyla mükellefiyet tesis ettirmiştir. Faaliyet ko-

nusu, Bulgaristan'a kahve ithalatıdır. 1991 ile 1995 yılları arasında zamanının çoğunu Bulgaristan'da

geçiren başvuru o tarihten itibaren Bulgaristan'da oturmaktadır. 1 Temmuz 1992'de Sofya vergi

dairesi, başvuru hakkında ödenmeyen özel tüketim vergisi ve faiz olmak üzere toplam 1 milyon

ABD Doları'na eşit ek vergi tahiyatı yapmıştır. Söz konusu işlem hakkında Riener'in yaptığı bütün

itirazlar ve açtığı davalar reddedilmiştir. 1992 ve 1993 yıllarında vergi idaresi, başvuruunun ve şir-

ketinin banka hesaplarına tedbir koymuştur. Bu da vergi alacağının % 2'sine tekabül etmiştir. 1 Mart

1995'te Sofya vergi dairesi, pasaport dairesinden Pasaport Kanunu uyarınca, mahkemelerce onayla-

nan (kesinleşmiş) vergi borçları ödenene kadar yurt dışına çıkış yasası kararı almasını talep etmiştir.

İHAM'in 4 numaralı Protokolü, 10.09.1963 tarihinde imzaya açılmış ve 02/05/1968 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye,

İşbu Protokol'ü onaylamıştır (3975 sayılı kanun, RG, 26/02/1994; 94/5749 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG, 14/07/1994).

İHAM'in 4 numaralı Protokolü Madde 2: 1. Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe

dolaşma ve ikametgahını seçebilme hakkına sahiptir.

2. Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

3. Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ah-

lakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumdaki zorunlu tedbirler olarak ve yasayla

öngörölünmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

4. Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının ge-

rektirdiği sınırlamalara tabi tutulabilir.

19

malî pusula yıl 4, sayı 37, Ocak 2008

7 Mart 1995'te pasaport dairesi, yurt dışı çıkış yasağı kararını almış ve 4 Nisan 1995'te Bulgar sını polisi, Yunanistan'a geçmeye çalışan Riener'in Avusturya pasaportuna el koymuştur. Başvurucunun Bulgaristan pasaportu yoktur. Riener'in başvurusu üzerine, pasaport dairesi vergi borcu nedeni ile yurt dışı çıkış yasağı uygulandığı bilgisini vermiştir. Riener, İçişleri Bakanlığı'na itiraz etmiş, bakanlık itirazı reddetmiştir. Riener, bunun üzerine dava açmıştır, ancak mahkeme yapılan işlemin hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. Temyizde de davası reddedilen Riener hakkında, Bulgaristan'daki yüksek enflasyon döneminde vergi idaresince yapılan yeni hesaplamalarla vergi borcu 160 bin ABD Doları olarak belirlenmiş, yurt dışı çıkış yasağı yenilenmiştir. Riener'in yasağın kaldırılması yönündeki bütün itiraz ve davaları reddedilmiş, 26 Ağustos 2004'te vergi borcunun zamanaşımına uğraması nedeni ile yasak kaldırılmıştır. Bu süreçte Riener'in Bulgar vatandaşlığının yeniden tanınması yönündeki taleplerinin reddi, tazminat davaları süregelmıştır. Başvurucu, vergi borcu nedeni ile yurt dışı çıkış yasağı uygulamasının 4'üncü Protokol'ün 2'nci maddesi çerçevesinde seyahat özgürlüğünü ihlal ettiği iddiası ile İHAM'a taşımıştır.<sup>17</sup>

İHAM herhangi bir sınırlamanın İHAS'a uygun olup olmadığını ölçmek için şu standardı geliştirmiştir: *"4 numaralı Protokol'ün 2'nci maddesi, kişinin, seçimine bağlı olarak diğer bir ülkeye gitmek için ülke dışına çıkma hakkı da dahil olmak üzere seyahat özgürlüğünü güvence altına alır. Bu hakkı sınırlayan herhangi önlem yasaya dayalı olmalı, Sözleşme maddesinde geçen meşru amaçlarla yapılmalı ve kamu yararı ile birey hakkı arasında adil bir denge gözetilmelidir (...) Başvurucunun Bulgaristan'ı terk etmesine yönelik yasak bir kamu otoritesinin yurt dışına çıkış hakkına müdahale teşkil eder. O halde, bu müdahalenin yasal olup olmadığı ve meşru bir amacın gerçekleştirilmesi için demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı araştırılmalıdır."*<sup>18</sup>

İHAM, değerlendirmesini yaparken, orantılılık ilkesi çerçevesinde, ödenmeyen borç nedeni ile bir kişinin yurt dışına çıkış hakkının sınırlandırılmasının, sadece amacına, yani borcun tahsiline hizmet ettiği müddetçe haklı olabileceğini belirtmiştir. Bir başka anlatımla, böyle bir sınırlama, ödeme gücü olmadığı için fiilen (de facto) uygulanan bir cezaya dönüşmemelidir.

İHAM, sonuç olarak, yurt dışına çıkış yasağının otomatik mahiyeti, orantılılık ilkesinin değerlendirilmemiş olması, ilgili yasanın ve uygulamanın bazı konularda belirsiz oluşu ve yasağın çok uzun süre uygulanması nedenlerine dayanarak bu yasağın gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmadığı kararına varmış ve seyahat özgürlüğünün ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.<sup>19</sup>

Bu karar çerçevesinde, seyahat özgürlüğüne yönelik orantılı bir sınırlamanın ancak yurt dışına çıkışla vergi alacağının tahsil edilememesi arasındaki bağ üzerine kurulabileceği, yurt dışına çıkış ile tahsil imkansızlığı arasındaki illiyet bağının ve vergi yükümlüsünün yurt dışına çıkış amacının vergi borcunu ödememek olduğuna inanmak için makul şüphenin aranması gerektiği, yasağın, olaya özgü hiçbir koşulu değerlendirmeye almadan, sadece belli bir miktar vergi borcunun ödenmemiş olmasına bağlı olarak otomatik bir biçimde uygulandığında orantısız ve cezai mahiyette bir uygulama olacağı sonucuna varılabilir.<sup>20</sup> Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi de, ilkesel olarak, vergi borcu nedeni ile İHAM'ın yurt dışına çıkış yasağı ile ilgili olarak verdiği Riener v. Bulgaristan kararında tespit ettiği standartları benimsemiştir.

Anayasa'nın, "Yerleşme ve seyahat hürriyeti" başlıklı 23'üncü maddesinde, herkesin yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahip olduğu belirtilmiş, maddenin üçüncü fıkrasında da, vatandaşın yurt d-

<sup>17</sup> Riener v. Bulgaria, 27.05.2006, para. 8 vd., nak. Yaltı, B., **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Eylül 2006, s.176.

<sup>18</sup> Para. 109.

<sup>19</sup> Para. 130.

<sup>20</sup> Yaltı, a.g.e., s.180.

şına çıkma özgürlüğünün, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği belirtilerek özel sınırlandırma nedenleri gösterilmiştir. Maddeye göre, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğü ancak vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilecektir.

İtiraz konusu kuralda, kişilerin vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkışları yasaklanmaktadır. Yasaklama, seyahat özgürlüğünün güvence alanının yasa koyucu tarafından daraltılması niteliğinde olduğundan, Anayasa'nın 13'üncü maddesi anlamında bir sınırlandırma niteliğindedir. **Vergi borcu, Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre vatandaşlık ödevidir.** Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, yasalarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bu anayasal yükümlülük, aynı zamanda seyahat özgürlüğünü düzenleyen 23'üncü maddede sınırlama nedeni olarak öngörülmüştür. **Getirilen yasaklama, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı niteliktedir. Bu nedenle itiraz konusu kural ile gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasa'da bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir;** ancak, "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir.

Kanunlarla getirilen vergi yükümlülüğünü kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. 213 sayılı VUK ve vergiye ilişkin diğer kanunlarla, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi amacıyla getirilen kurallar, zamanında ve tam olarak tahsil edilemeyen vergilerin tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümleri ve yine kanunlarla getirilen gecikme faiz ve zammı uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda, vergi borcunun ödenmesi, diğer bir deyişle vergi alacağının tahsili konusunda kanuni kuralların bulunduğu görülmektedir.

Yurt dışına çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar.

Anayasa'nın 23'üncü maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan "vatandaşlık ödevi" genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Kanun koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın kanunla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.

**2. 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15'inci maddesinin 4672 sayılı kanun ile değişik (3) numaralı fıkrasının "5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesi hükümleri, fonun talebi üzerine fona borçlu olanlar ile tüzelkişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanır" biçimindeki tümcesinin, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 5020 sayılı Kanun'un 27'nci maddesiyle eklenen Ek 5'inci maddesinde yer alan "tedbir" sözcüğünün, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun geçici**

13'üncü maddesinin "(...) tüzel kişilerin kanunî temsilcileri ile borçlu veya borçlu diğer ilgilileri yurt dışına çıkarmasını yasaklama (...)" bölümünün Anayasa'ya aykırılığı

İtiraz konusu kurallar, Anayasa'nın 13 ve 23'üncü maddelerine aykırıdır. Şöyle ki;

İtiraz konusu kurallar, TMSF, tasfiye halindeki Türkiye Emlak Bankası A.Ş. dahil olmak üzere kamu bankaları, sermayesinin yarısından fazlası kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan bankalar ve hisselerinin göğünlülüğü üzerinde kamu kurum ve kuruluşlarının idare ve temsil yetkisi bulunan ve özle kanunla kurulmuş bankalara, özel ya da tüzel kişilerden bankacılık hukuku içerisinde ortaya çıkan alacaklarının tahsili amacıyla, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinin uygulanması yet

TMSF'nin ya da itiraz konusu kurallarda yer alan bankaların alacağı olan ve özel hukuk hükümlerine dayanarak ortaya çıkan borçlar, belirli bir hukuksal süreçten sonra 6183 sayılı kanun kapsamına girerek kamu alacağı haline getirilseler bile "vergi borcu" niteliği kazanmazlar ve "vatandaşlık ödevi" içinde değerlendirilemezler. Vergi ödevi; "kaynağını Anayasa'dan alan, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde uyarınca, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin ödemekle yükümlü olduğu bir ödev"dir. Kamu alacağı olarak tahakkuk eden her parasal yükümlülük ya da ödeme vergi ya da vergi benzer mali yükümlülük olarak nitelendirilemez.

Anayasa'nın 13'üncü maddesinde, temel hak ve özgürlüklerin, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Yurt dışına çıkma özgürlüğü sadece Anayasa'nın 23'üncü maddesinde sayılan özel sınırlama nedenlerine bağlı olarak sınırlanabilir. İşbu maddede yurt dışına çıkma yasasıyla ilgili sınırlama nedenleri vatandaşlık ödevi ve ceza soruşturması veya kovuşturması olarak gösterilmiştir. Anayasa'da sınırlama nedenlerinin sayılarak belirtilmiş olması, kanun koyucunun bunlar dışında kalan bir nedenle yurt dışına çıkma özgürlüğünün sınırlanması sonucunu doğuracak düzenlemeler yapamayacağını göstermektedir.

Vatandaşlık ödevi kapsamında olmayan kamu alacaklarının tahsili amacıyla, borçlular hakkında yurt dışına çıkış yasası konulması, Anayasa'nın 23'üncü maddesinin güvence altına aldığı yurt dışına çıkma özgürlüğü alanına yapılmış açık bir müdahale niteliğindedir. Böyle bir sınırlamanın Anayasa'nın ilgili maddesinde belirtilen sınırlama nedenlerinden birine dayandırılmış olması gerekir; ancak itiraz konusu kurallar Anayasa'nın 23'üncü maddesinde belirtilen sınırlama nedenlerinden herhangi birine dayanmamaktadır.

#### IV. İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞÜ MESELESİ<sup>27</sup>

Anayasa Mahkemesi, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun, 28.05.1988 gün ve 3463 sayılı Kanun ile değişik 22'nci maddesinin birinci fıkrasının "(...) vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilene (...)" bölümünün iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluğun, kamu yararı için ihlal edici nitelikte olduğundan bahisle gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının, Resmi Gazete'de yayımlanmasından (08.12.2007 gününden) başlayarak altı ay sonra (08.06.2008) yürürlüğe girmesine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi kararlarının yürürlüğe girmesi Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası

<sup>27</sup> Bu konuda çok yönlü ve doyurucu bir inceleme için bkz. Özgüven, A. V., Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Ankara, Ağustos, 2007, s.178-209.



sında düzenlenmiştir. Buna göre; “kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar”. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca da saptayabilir; zira aynı fıkranın devamında, “gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete’de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, Anayasa Mahkemesi, verdiği iptal kararlarının yürürlüğe girmesini bir yıl süreyle erteleyebilmektedir. Ertelemenin amacı, iptal kararının derhal yürürlüğe girmesi nedeni ile ortaya çıkabilecek hukuksal boşluğun kamu düzeni bakımından doğurabileceği tehlikeli sonuçların önlenmesi için, yasama organına yeni bir kanunla düzenleme yapma imkanının tanınmak istenmesidir.<sup>22</sup>

Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmi Gazete’de yayımlandıktan sonra veya belirlenen yürürlük tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi, Anayasa’nın 153’üncü maddesinin 5’inci fıkrasındaki “iptal kararları geriye yürümez” hükmü ile açıkça benimsenmiştir. Bir başka anlatımla, Anayasa Mahkemesi kararları geçmişe değil, geleceğe etkilidir; aksi takdirde, kanunun yürürlüğe girmesinden iptal edildiği tarihe kadar geçen süre içinde o kanuna dayanılarak yapılmış binlerce bireysel işlemin geçersiz sayılması ihtimali ortaya çıkacaktır.

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararının Resmi Gazete’de yayımlandıktan sonra belirli bir süre ertelenmesi önemli bazı sakıncaları da beraberinde getirir; zira iptal edilen bir kanun maddesinin yürürlükte kalması, mahkemelerin, Anayasa’ya aykırılığı tespit edilmiş ve fakat halen yürürlükte bulunan bir hükmü uygulamaları anlamına gelir ki, bunun da hukuk devletinde ne ölçüde değer taşıdığı tartışılır.

Bu itibarla, bir kanun maddesinin Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilmesine karşın işbu iptal kararının yürürlük tarihinin ertelenmesi, uygulamaya, her zaman Anayasa koyucunun yukarıda açıkladığımız öngörüsüne uygun bir biçimde yansımamaktadır. Örneğin, aksi yönde kararlar olsa da, vergi ziyaı cezasına ilişkin hükmün Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilmesi, işbu iptal kararının yürürlüğünün ertelenmesi ve fakat kanun koyucu tarafından iptal kararı doğrultusunda yeni bir kanun hükmü ihdas edilmesi karşısında Danıştay, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinin 2’nci fıkrasının Anayasaya aykırılığı iddiası ile açılan davada, Anayasa Mahkemesi’nce 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4 sayılı karar<sup>23</sup> ile vergi ziyaı cezasının hesaplanış şeklinin Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edildiğinden, iptal hükmü yürürlüğe girmeden 08.04.2006 günü Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı kanunla 213 sayılı VUK’un 344’üncü maddesinin iptal edilen ve fakat iptal kararının yürürlük tarihi ertelenen 2’nci fıkrasının değiştirilerek vergi ziyaı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesileceğinin öngörüldüğünden ve Danıştay’ın yerleşik kararları ile de vergi ziyaı cezasının ziyaa uğrattıkları tutarın bir katı kadar uygulanacağını kesinlik kazandığından bahisle kamu alacağının tahsili aşamasında da Anayasa Mahkemesi iptal kararı ve Danıştay içtihatları göz önüne alınarak, vergi ziyaı cezasının bir katını aşan kısmının 6183 sayılı kanunun 58’inci maddesinde yer alan “böyle bir borcun bulunmadığı” kapsamında değerlendirilmesi ve buna göre karar verilmesinin hukuk devleti ve Anayasa’nın üstünlüğü ilkesinin gereği olduğuna hükmetmiştir.<sup>24</sup>

Yine, Danıştay, bir başka kararında; “Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararının yürürlüğe gireceği ta-

<sup>22</sup> Teziç, E., *Anayasa Hukuku*, 9. Baskı, İstanbul, 2004, s.209; Özbudun, E., *Türk Anayasa Hukuku*, 8. Baskı, Ankara, 2005, s.410.

<sup>23</sup> RG, 20.10.2005, 25972.

<sup>24</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 08.12.2006 gün ve 2006/220-366 sayılı kararı.



rihi ileriye dönük olarak ertellemiş bulunması, yasama organına iptal kararının gereğesine uygun olarak yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukuki bir boşluk yaratmamak amacıyla, yargı yöneltiktir. İptal kararının yürürlüğe gireceği tarihin ileriye dönük olarak ertelenmiş olması, yargı yerlerinin gözömlenmekte oldukları uyumsuzluklarda Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilen yasa kuralılarını uygulamayı sonucuna yol açmaz. Anayasa Mahkemesi'nce bir kanunun veya kanun hük- münde kararnamenin tümünün ya da bunların belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş olduğu bildirildiği halde, eldeki davaların Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kuralılara göre görüşülüp gözömlenmesi, hukukun üstünlüğü ilkesine aykırı düşeceği için uygun görülmez." demiştir.<sup>25</sup>

Bir başka kararında da Danişay, "İptal kararının yürürlüğünün erelenmiş olması, yargı mercilerince iptal edilen hükümden önce yürürlükte olan yasama işlemini esas alarak uyusmazlığı gözme yetkisi vermez.... Anayasa'nın 153. maddesinde, Anayasa Mahkemesinin, bir kanun veya kanun hükmünde kararname'nin tamammını veya bir hükümünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemeyeceği öngörüldüğünden, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararlarına dayanılarak yasa koyucu tarafından iptal kararına uygun yeni bir düzenleme yapılınca ya kadar farklı bir uygulamaya yapılamayacağı açıktır." biçiminde hüküm tesis etmiştir.<sup>26</sup>

Buna karşılık, vergi idaresi, Anayasa Mahkemesi tarafından yürürlüğe erelenerek iptal edilen bir kanun hükmünün, vergi daireleri tarafından uygulanmasına aynen devam edileceği görüşünü savunabilmektedir.<sup>27</sup>

Δ. ΣΟΝΟΣ

5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesi ile getirilen yasaklama, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı niteliktedir. Gerekleştirilmek istenen sınırnama, kayna-ğını Anayasa'da bulunan meşru bir amaca yöneliktir, dolayısıyla meşrurdur, ancak "*Vergiden borçlu ol-  
dugu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere*" yurtdışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırnama, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirilmekte birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçüde bir sınırnama değildir.

Anayasa'nın 23'üncü maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan "vatan dışındaki ödev" genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Kanun koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan ağırlık ve somutluk, sınırlamanın kanunla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirlenlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal edilen hükmün, amaç ve araçları açık, belirlen ve somut bir şekilde öngörülmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurulamayarak ölçgünlük ilkesinin gerekleri yerine getirilmemiştir.

Dolayısıyla, kanun koyucu, iptal kararının yürürlüğe gireceği günü beklemeksizin, tipki vergi ziyaı cezasına ilişkin hükümleri iptal edilmesinde olduğu gibi, bir an önce, Anayasa Mahkemesi'ni

<sup>23</sup> Danıştay Beşinci Dairesi'nin 23.12.1992 gün ve E. 1992/1219-3872 sayılı karar ile Danıştay Onuncu Dairesi'nin 11.10.2000 gün ve E. 2000/3903-5-129 sayılı kararı.

<sup>26</sup> Danıştay Onbirinci Dairesi'nin 07.03.2005 gün ve E. 2002/4654, K. 2005/973 sayılı kararı.

\*Gelir idaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 10.11.2005 gün ve 22 numaralı VUK Sirküleri'nde, vergi ziyaı cezası uygulan-  
malarının, söz konusu maddede hükümlere göre sürdürüleceği belirtilmiştir.

iptal gerekçeleri ve İHAM'ın Rieker v. Bulgaristan kararında tespit ettiği standartları dikkate almak suretiyle; vergi geçidi, vergi borcunun cinsi, vadesi, niteliği ve tutarı ya da alt sınırı, resim, harç ya da benzeri mali yükümlülüklerden doğan borçlar için yasadışı ve tutarsız kullanılarak kesintiye hangisi evresinde yasadışı talebinde bulunulacağı ve tüm olağan kanun yollarının kullanılarak kesintiye kesilmediği, yargı sürecinde yasadışı isteminde bulunulup bulunulmayacağı, vergi borçlusu, yasal temsilcilerinin ya da müteselsil sorumluların durumu, zaman aşımı, vergi borçlusunu pasaport veremeye yetkili makamlara bildirilecek makam, yasadışı bildirimle ilgili ve süresi ile hangi durumlarda ve kim tarafından kaldırılacağı gibi somut tanım ve nitelendirmeleri içeren bir kanun değişikliği yamalıdır.