



**T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇU

(DOKTORA TEZİ)

Erdem Utku ÇAKIR

BURSA - 2021



T. C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇU

(DOKTORA TEZİ)

Erdem Utku ÇAKIR

Danışman

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

BURSA- 2021

TEZ ONAY SAYFASI
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda 711480002 numaralı **Erdem Utku ÇAKIR**'ın hazırladığı “**Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu**” konulu Doktora Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, .../...../ 20.... günü - saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının (başarılı/başarısız) olduğuna (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye
(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../ 20....



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 09/07/2021

Tez Başlığı / Konusu: **Amme Alacağıın Tahsiline Engel Olma Suçu**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 303 sayfalık kısmına ilişkin, 09/07/2021 tarihinde şahsım tarafından *TURNITIN* adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 12'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç
- 3- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

25/07/2021

Adı Soyadı: Erdem Utku ÇAKIR

Öğrenci No: 711480002

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku

Programı: Doktora

Statüsü: ☐ Y.Lisans ☒ Doktora

Danışman

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu” başlıklı çalışmamın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

25/07/2021

Adı Soyadı: Erdem Utku ÇAKIR

Öğrenci No: 711480002

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku

Programı: Doktora

Statüsü: ☐ Y.Lisans ☒ Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : **Erdem Utku ÇAKIR**
Üniversite : **Bursa Uludağ Üniversitesi**
Enstitü : **Sosyal Bilimler Enstitüsü**
Anabilim Dalı : **Kamu Hukuku**
Tezin Niteliği : **Doktora Tezi**
Sayfa Sayısı : **xvii+310**
Mezuniyet Tarihi : / / **2021**
Tez Danışman(lar)ı : **Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ**

AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇU

İktisadi açıdan bakıldığında, faydasını maksimize etmeye hedeflemiş ekonomik insanın (homo economicus), satın alma gücünde veya ekonomik iktidarında azalmaya sebep olabilecek bir eyleme gönüllü bir biçimde katılmasının beklenmesi rasyonel olmayacaktır. Kamu borçlusunun tahsil sürecinde gösterdiği direncin açığa vurulması boyutunda karşılaşılan durumlardan birisi de gösterdiği tepkidir. Bu tepki aşamasında kamu borçlusu, alacağın tahsiline kısmen veya tamamen engel olmak dürtüsüyle birtakım davranışlarda bulunabilmektedir. Buna karşılık, kamu alacaklısı idare, alacağına tam ve eksiksiz ulaşmak için, kamu borçlusunun olası direncine karşı birtakım davranışları yasaklayarak, karşılığında çeşitli yaptırımlar öngörmektedir. Ceza içeren kanun olarak nitelendirilebilecek olan 6183 sayılı AATUHK'da yer verilen suç tiplerinden birisi de amme alacağının tahsiline engel olma suçudur. Toplam iki fıkra, iki ayrı grup hareket karşılığında, hürriyeti bağlayıcı bir ceza öngörülmüş olan suçun muhakemesinde bir şart öngörülmektedir. Mahalli en büyük memurunun ihbarı ile soruşturulmasına başlanılan suç, ayrıca, objektif bir cezalandırılabilme koşulu da içermektedir. Çalışmada, unsurları detaylı biçimde incelenen suçun, evrensel ceza hukuku ilkeleri karşısında taşıdığı eksiklikler tam olarak giderildiğinde, hem tahsil süreci korunmaya devam ederek kamu alacaklarının korunmasında optimal fayda sağlanacak, hem de kamu alacaklısı idare ile kamu borçlusu arasındaki menfaat ilişkisinin dengede kalması sağlanmış olacaktır.

ANAHTAR KELİMELER

Tahsil, Mali Suç, Kamu Borçlusu, Muhakeme Şartı, Gizleme

ABSTRACT

Name and Surname : **Erdem Utku ÇAKIR**
University : **Bursa Uludağ University**
Institution : **Social Science Institution**
Field : **Public Law**
Degree Awarded : **Phd.**
Page Number : **xvii+310**
Degree Date : **.... / / 2021**
Supervisor (s) : **Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ**

CRIME OF PREVENTION COLLECTION OF PUBLIC CLAIMS

From an economic point of view, it would not be rational to expect economic people who aim to maximize their utility (homo economicus) voluntarily to participate in an action that may lead to a decrease in their purchasing power or economic power. One of the situations encountered in the dimension of disclosure of the resistance shown by the public debtor in the collection process is the reaction it shows. In this reaction phase, the public debtor may act in a manner to partially or completely prevent the collection of the receivables. On the other hand, the public creditor administration prohibits certain actions against the possible resistance of the public debtor and imposes various sanctions in return in order to reach its receivables fully and completely. One of the types of crime included in the AATUHK numbered 6183, which can be described as the law containing penalties, is the crime of preventing the collection of public receivables. A total of two paragraphs stipulate a condition in the trial of the crime, for which a penalty binding freedom is foreseen in return for two separate groups of action. The crime, which is started to be investigated with the notification of the highest local official, also includes an objective punishment condition. When the deficiencies of the crime, the elements of which are examined in detail in the study, against the principles of universal criminal law are fully eliminated, the collection process will continue to be protected and optimal benefit will be achieved in the protection of public receivables as well as the interest relationship between the public creditor administration and the public debtor will be kept in balance.

KEYWORDS

Collection, Financial Crime, Public Debtor, Judgement Condition, Hiding

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU	iii
YEMİN METNİ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AMME ALACAĞI: TANIMI, KAPSAMI ve KORUNMASI

1. AMME'DEN KAMU'YA: TANIM ve KAVRAMSAL DEĞERLENDİRME	5
1.1. AMME DEYİMİNDEN KAMUYA GEÇİŞİN TARİHSEL SÜRECİ.....	6
1.1.1. Dilin Değişkenliği.....	6
1.1.2. Ammenin Anlamı, Kamunun Kökeni	7
1.2. KAMUNUN FARKLI ANLAMLARDA KULLANIMI.....	9
1.2.1. Devlet Anlamında Kamu	9
1.2.2. Toplum Anlamında Kamu	10
1.2.3. Hem Devlet Hem Toplum Anlamında Kamu	11
1.3. POZİTİF HUKUKTA AMMENİN KULLANIMI	14
2. KAMU ALACAĞININ KAPSAMI ve TARAFLARI	16
2.1. KAVRAM	16
2.1.1. Organik Boyutuyla Kamu Alacağı	18
2.1.2. İçerik Boyutuyla Kamu Alacağı	19
2.2. KAMU ALACAĞININ KAPSAMI.....	19
2.2.1. Asli Kamu Alacakları	20
2.2.1.1. Vergi.....	20
2.2.1.2. Resim.....	21
2.2.1.3. Harçlar.....	21
2.2.1.4. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları	21
2.2.1.5. Vergi Cezaları	22
2.2.1.6. Para Cezaları	22
2.2.2. Fer'i Kamu Alacakları	23

2.2.2.1. Gecikme Zammı.....	23
2.2.2.2. Gecikme Faizi	24
2.2.2.3. Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Gibi Alacaklar	25
2.2.2.4. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları.....	26
2.2.3. Kamu Alacaklarının Takip Masrafları	30
2.2.4. Tahsili Emval Kanunu'na Gönderme Yapan Kanunlarda Yer Alanlar ve Özel Kanunlar AATUHK'ya göre Tahsil Edileceği Belirtilen Alacaklar	31
2.3. KAMU ALACAĞININ TARAFLARI	32
2.3.1. Kamu Alacaklısı	32
2.3.2. Kamu Borçlusu	35
2.3.2.1. Vergi Mükellefi.....	36
2.3.2.2. Vergi Sorumlusu	37
2.3.2.2.1. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu	38
2.3.2.2.1.1. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu	39
2.3.2.2.1.2. Tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin idarecilerinin sorumluluğu	40
2.3.2.2.1.3. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu	41
2.3.2.2.1.4. Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin temsilcilerinin sorumluluğu	43
2.3.2.2.2. Mirasçılarının sorumluluğu	43
2.3.2.2.3. İş devralanların sorumluluğu.....	45
2.3.2.2.4. Tasfiye memurlarının sorumluluğu	45
2.3.2.2.5. Limited şirket ortaklarının sorumluluğu.....	47
2.3.2.2.6. Kamu alacaklarını kesenlerin sorumluluğu	49
2.3.2.3. Kefil.....	50
2.3.2.4. Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri	53
3. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI	54
3.1. AMME ALACAĞININ KORUNMASINA YÖNELİK İŞLEMLER ve İDARENİN SAHİP OLDUĞU BAŞVURU OLANAKLARI	54
3.1.1. Teminat	54
3.1.1.1. Teminat İstenecek Haller	55
3.1.1.2. Teminat istemede süre.....	57
3.1.2. İhtiyati Haciz.....	57
3.1.2.1. İhtiyati Haciz Sebepleri.....	59
3.1.2.1.1. Teminat istenmesi gereken hallerin bulunması	60
3.1.2.1.2. Borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması	60
3.1.2.1.3. Borçlunun kaçmış olması ya da kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması.....	61
3.1.2.1.4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse	62
3.1.2.1.5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa	62

3.1.2.1.6. Hüküm verilmiş olsun ya da olmasın para cezasını gerektiren bir fiil sebebiyle kamu davası açılmışsa	63
3.1.2.1.7. Borçlunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarruflarının bulunması.....	64
3.1.2.2. İhtiyati Haciz Kararının Alınmasında Yetki	64
3.1.3. İhtiyati Tahakkuk	65
3.1.3.1. İhtiyati Tahakkuk Sebepleri	66
3.1.3.1.1. İhtiyati haciz nedenlerinden bazılarının mevcudiyeti.....	66
3.1.3.1.2. Mükellef hakkında m. 110 gereğince takibata girişilmişse	66
3.1.3.1.3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse	67
3.1.3.2. İhtiyati Tahakkuk Kararının Alınması	68
3.1.4. Rüçhan Hakkı	69
3.1.5. Amme Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler.....	69
3.1.6. Kamu Alacaklarının Takibinde İptal Davası	70
3.2. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINDA SUÇLAR VE CEZALAR	72
3.2.1. Genel Olarak Suçlar ve Kabahatler	72
3.2.2. Suçların Sınıflandırılması	74
3.2.3. Mali Suçluluk.....	75
3.2.3.1. Mali Suç-Ekonomik Suç İlişkisi	75
3.2.3.2. Mali Suç-Vergi Suçu İlişkisi	77
3.2.3.3. Mali Suç-Kamu İcra Suçu İlişkisi	79
3.2.4. Kamu İcra Suçları	81
3.2.4.1. Tanım	81
3.2.4.2. Kamu İcra Suçlarının Amacı.....	81
3.2.4.3. Kamu İcra Suçlarının AATUHK’da Yeri ve Tasnifi	84
3.2.4.3.1. Kamu icra suçlarının AATUHK’daki yeri	84
3.2.4.3.2. Kamu icra suçlarının tasnifi.....	85
3.2.4.3.2.1. Yaptırımına göre kamu icra suçları	85
3.2.4.3.2.1.1. Hapis cezası gerektiren suçlar	85
3.2.4.3.2.1.2. Yalnızca adli para cezası öngörülen suçlar	87
3.2.4.3.2.2. Genel suç-özgü suç kriteri bakımından kamu icra suçları .	88
3.2.4.3.2.2.1. Genel kamu icra suçları.....	89
3.2.4.3.2.2.2. Özgü (Mahsus) suçlar	90

İKİNCİ BÖLÜM

AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN UNSURLARI ve ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

1. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN KONUSU ...	96
1.1. SUÇUN MADDİ KONUSU	96
1.1.1. Genel Olarak	96

1.1.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Maddi Konusu	97
1.1.2.1. Maddi Mallar.....	98
1.1.2.2. Maddi Olmayan Mallar (Gayri Maddi Mallar)	98
1.2. SUÇUN HUKUKİ KONUSU	100
1.2.1. Genel Olarak	100
1.2.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Hukuki Konusu	102
2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN FAİLİ ve MAĞDURU	103
2.1. FAİL KAVRAMI	103
2.2. SUÇUN FAİLİ	104
2.2.1. Fail Olma Şartları.....	104
2.2.1.1. Gerçek Kişi Olma.....	104
2.2.1.2. Fail Kamu Borçlusu Olmalıdır.....	105
2.2.1.3. Borçlu Hakkında Takip Muamelelerine Başlanmış Olmalıdır.....	105
2.2.1.3.1 Teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibinde fail sıfatının kazanılması.....	107
2.2.1.3.2. Haciz yoluyla takipte fail sıfatının kazanılması	109
2.2.1.3.3. İflas yolu ile takipte fail sıfatının kazanılması	114
2.2.1.3.3.1. Genel (adi) iflas yoluyla takip	115
2.2.1.3.3.2. Kambiyo senetlerine dayanan iflas yoluyla takip.....	116
2.2.1.3.3.3. Doğrudan doğruya iflas yolu	116
2.2.1.3.4. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından sonuçları	118
2.3. SUÇUN MAĞDURU	120
3. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN UNSURLARI	123
3.1. SUÇUN MADDİ UNSURU.....	124
3.1.1. Hareket.....	124
3.1.1.1. Kavram ve Türleri	124
3.1.1.1.1. İcrai hareket	125
3.1.1.1.2. İhmali hareket.....	126
3.1.1.1.3. Sırf ihmali suçlar	126
3.1.1.1.4. Görünüşte ihmali suçlar.....	126
3.1.1.2. Suçu Oluşturan Hareketler	127
3.1.1.2.1. Gerçek surette	127
3.1.1.2.1.1. Mülkünden çıkarma	128
3.1.1.2.1.1.1. Mülkünden çıkarma hareketiyle ilgili değerlendirme ...	133
3.1.1.2.1.2. Telef etme	135
3.1.1.2.1.3. Değerden düşürme	139
3.1.1.2.2. Gerçeğe aykırı surette.....	141
3.1.1.2.2.1. Gizleme	141
3.1.1.2.2.1.1. Gizleme hareketi ile ilgili değerlendirme.....	151
3.1.1.2.2.2. Kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirme ..	155

3.1.1.2.2.2.1. Muvazaa kavramı, çeşitleri ve yaptırımı	155
3.1.1.2.2.2.2. Hareketle ilgili değerlendirme	162
3.1.1.2.2.2.3. Hareketin iptal davaları ile ilişkisi ve bekletici mesele sorunu	162
3.1.1.2.2.3. Aslı olmayan borçlar ikrar etme yahut alındılar verme	164
3.1.1.2.2.3.1. Hareket ile ilgili değerlendirme	166
3.1.2. Netice	168
3.1.2.1. Neticesi Bakımından Suçlar ve Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu	168
3.1.2.1.1. Sırf hareket suçları – neticeli suçlar	168
3.1.2.1.2. Seçimlik neticeli suç- tek neticeli suç	171
3.1.3. Nedensellik (İllyet) Bağlı ve Objektif İsnadiyet	171
3.1.3.1. Nedensellik (İllyet) Bağlı	171
3.1.3.2. Objektif İsnadiyet	173
3.2. SUÇUN MANEVİ UNSURU	174
3.2.1. Kast	174
3.2.1.1. Genel Olarak	175
3.2.1.2. Kastın Unsurları	175
3.2.1.2.1. Bilme	175
3.2.1.2.2. İsteme	176
3.2.1.3. Kastın Türleri	176
3.2.1.3.1. Başlangıçta kast- eklenen kast	176
3.2.1.3.2. Ani kast- tasarlama kastı	177
3.2.1.3.3. Doğrudan kast- olası kast	177
3.2.1.3.4. Bir sübjektif haksızlık unsuru olarak amaç (maksat) & saik	179
3.2.1.3.4.1. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda amaç	180
3.2.2. Taksir	182
3.2.3. Kastı Kaldıran Hata	183
3.2.3.1. Genel olarak hata	183
3.2.3.2. Kastı kaldıran hata	184
3.2.3.2.1. Suçun maddi unsurlarında hata (unsur yanılgısı)	184
3.3. SUÇUN HUKUKA AYKIRILIK UNSURU	186
3.3.1. Genel Olarak	186
3.3.2. Suçun TCK'da Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Karşısındaki Durumu	187
3.3.2.1. Kanun Hükmünün Yerine Getirilmesi	187
3.3.2.2. Meşru Savunma (Haklı Savunma)	189
3.3.2.3. Hakkın Kullanılması	191
3.3.2.4. İlgilinin Rızası	193
4. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA KUSURLULUĞU ETKİLEYEN SEBEPLER	194
4.1. GENEL OLARAK KUSUR	194
4.2. KUSURLULUĞU KALDIRAN SEBEPLER	195

4.2.1. Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit.....	195
4.2.2. Zorunluluk Hali	196
4.2.3. Kusurluluğu Etkileyen Hata Halleri	199
4.2.3.2. Haksızlık yanılığı (Yasak hatası)	199
4.2.3.3. Kusurluluğu kaldıran nedenlerin maddi şartlarında hata.....	200
4.3. KUSURLULUĞU AZALTAN SEBEP OLARAK HAKSIZ TAHRİK.....	201
4.3.1. Genel Olarak	201
4.3.2. Haksız Tahrikin Şartları ve Suçtaki Görünümü.....	201
5. SUÇUN UNSURLARI DIŞINDA KALAN VE CEZALANDIRILMAYA ETKİ EDEN ŞART OLARAK OBJEKTİF CEZALANDIRILABİLME ŞARTLARI.....	203
5.1. TANIM.....	203
5.2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇU BAKIMINDAN OBJEKTİF CEZALANDIRILABİLME ŞARTLARI	204
6. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ	206
6.1. TEŞEBBÜS	206
6.1.1. Genel Olarak	206
6.1.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçuna Teşebbüs	207
6.1.3. Gönüllü Vazgeçme	208
6.2. İŞTİRAK	209
6.2.1. Genel Olarak	209
6.2.2. Faillik.....	210
6.2.2.1. Müşterek faillik	210
6.2.2.2. Dolaylı Faillik	211
6.2.3. Şeriklik.....	211
6.2.3.1. Azmettirme.....	211
6.2.3.2. Yardım Etme	212
6.3. İÇTİMA.....	215
6.3.1. Genel Olarak	215
6.3.2. Zincirleme Suç	216
6.3.2. Fikri İçtima	218
6.3.2.1. Genel olarak.....	218
6.3.2.2. Aynı neviden fikri içtima	219
6.3.2.3. Farklı neviden fikri içtima	220

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA CEZA İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ, YAPTIRIM, YARGILAMA USULÜ

1. CEZA İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ.....	222
1.1. GENEL OLARAK	222
1.2. DAVAYI VE CEZAYI DÜŞÜREN NEDENLER	223
1.2.1. Ölüm	223

1.2.1.1. Sanığın Ölümü	223
1.2.1.2. Hükümlünün Ölümü.....	224
1.2.2. Af	224
1.2.3. Zamanaşımı.....	226
1.2.3.1. Dava Zamanaşımı.....	227
1.2.3.1.1. Genel olarak dava zamanaşımı süresinin işlemeye başladığı an	228
1.2.3.1.2. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından dava zamanaşımı süresinin işlemeye başladığı an	228
1.2.3.1.3. Dava zamanaşımı süresinin dolmasının sonuçları.....	229
1.2.3.2. Ceza Zamanaşımı	230
2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA YAPTIRIM	231
2.1. GENEL OLARAK YAPTIRIM TÜRLERİ, AMAÇLARI VE NİTELİKLERİ	231
2.2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA MEVCUT YAPTIRIM SİSTEMİ	231
2.2.1. Cezalar	231
2.2.1.1. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza.....	232
2.2.1.1.1. Genel olarak hapis cezaları.....	232
2.2.1.1.2. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun cezası ve cezanın bireyselleştirilmesi.....	233
2.2.1.1.3. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlarına çevrilmesi	234
2.2.1.1.4. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda mahkûm olunan hapis cezasının ertelenmesi	236
2.2.1.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Adli Para Cezası.....	239
2.2.2. Güvenlik Tedbirleri.....	240
2.2.2.1. Belirli Hakları Kullanmaktan Yoksun Bırakılma	241
2.2.2.2. Müsadere	243
2.2.2.2.1. Eşya müsadereci	243
2.2.2.2.2. Kazanç müsadereci	245
3. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN YARGILAMA USULÜ	250
3.1. GÖREV ve YETKİ.....	250
3.1.1. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Görevli Mahkeme.....	250
3.1.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Yetkili Mahkeme	253
3.2. DELİL ve İSPAT.....	254
3.2.1. Genel Olarak	254
3.2.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Deliller ve Delillerin Değerlendirilmesi.....	255
3.2.2.1. Şüpheli ve Sanık Beyanı	256
3.2.2.2. Tanık Beyanı	257

3.2.2.3. Bilirkişi.....	259
3.2.2.4. Keşif	261
3.2.3. Amme Alacağıının Tahsiline Engel Olma Suçunda İspat	262
3.3. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA	
MUHAKEME ŞARTI OLARAK İHBAR.....	269
3.3.1. Genel Olarak Muhakeme Şartları	269
3.3.2. İhbar	270
3.3.3.2.1. İhbar ve Şikâyetin Karşılaştırılması	272
3.3.3.2.2. İhbar ve Talebin Karşılaştırılması	275
3.3.3.2.3. İhbar ve Yazılı Başvurunun Karşılaştırılması	276
3.3.3.2.4. İhbar ve Mütalaa/Görüşün Karşılaştırılması	279
3.3.3. İhbarın Niteliği ve Sonuçları.....	282
3.3.3.1. İhbarı Yapmaya Yetkili Makam.....	283
3.3.3.2. İhbarın Şekli	284
3.3.3.3. İhbarın Yöneltilceği Merci	285
3.3.3.4. İhbarın Sonuçları	285
SONUÇ	290
KAYNAKÇA.....	298
ÖZGEÇMİŞ	310

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AHBVÜ	: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
b.	: baskı
Bkz.:	: bakınız
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK	: Bankacılık Kanunu
BKKKK	: Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu
C.	: cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CVGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
çev.	: Çeviren
DEÜHFD	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
DSİ	: Devlet Su İşleri
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GK	: Gümrük Kanunu
HFD	: Hukuk Fakültesi Dergisi
İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu

İİİD	: İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İÖİK	: İl Özel İdaresi Kanunu
İÜ	: İstanbul Üniversitesi
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KK	: Kabahatler Kanunu
KMK	: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi
KTK	: Karayolları Trafik Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: madde
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MERNİS	: Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi
MÜHF-HAD	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
No	: Numara
s.	: sayfa numarası
S.	: sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
SK	: Sigortacılık Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
ss.	: sayfaları arasında
TAKBİS	: Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi

TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TK	: Tebligat Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vd.	: ve diğerleri
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
yy	: yüzyıl

GİRİŞ

Adaklardan vergilere uzanan tarihsel süreçte kamu harcamalarının finansmanında birçok mali enstrümandan yararlanılmış, zamanla bunlar ayrışarak yeni isimlerle anılmaya başlanmıştır. Ancak bu süreçte söz konusu alacaklar, değerlerinden ve önemlerinden hiçbir şey kaybetmemişlerdir. Bir milletin hak ve hürriyetlerini ve hukuka bağlı devlet fikrini tespit ve teyit eden, bir gelişimin sürekliliğini sağlayan tarihî bir belge olarak nitelendirilen Magna Carta'da dahi, devlet alacağının önceliğinin hüküm altına alındığı gözlemlenebilmektedir. Buna göre; eğer Taca (krala) borçlu bir kimse ölürse bir şerif veya krallık memuru krala borçlu olduğunu gösteren bir belgeye sahipse, ölenin taşınabilir mallarından, tanınmış kimselerce borcun karşılayacağı kabul edilen miktarda almaya hakkı vardır¹. İngiliz hukukunda, Taca özgülünen bu ayrıcalık, İngiliz hukukunun yayılmasıyla birlikte bir krala sahip olmayan devletlerde de kabul edilmiştir. Türk hukukunda da kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı usullere tabi tutularak tahsili, bu alacaklara verilen önemi ortaya koymaktadır.

23 Nisan 1920'de açılmasını müteakiben, Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde (TBMM) kabul edilen ilk kanunun bir vergi kanunu olması, hukuk tarihimizde bilinen önemli anekdotlardandır. Milli mücadele yıllarında, vergi koymak veya borçlanma yoluyla gelirleri artırmak o koşullarda mümkün olmadığından, ordunun yiyecek, içecek gibi gereksinimlerini karşılamak amacıyla "Ulusal Vergi Buyruğu" adı altında genel bildirimler hazırlandı². İkinci Dünya Savaşı'na katılmamakla birlikte, savaş ekonomisi politikalarını izleyen genç cumhuriyetin maliyesi, savaşın olağanüstü şartlarından savaşa giren ülkeler kadar etkilenmiştir. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ise, vergi sisteminde köklü reformlara girişilmiştir. Bu kapsamda atılan önemli adımlardan birisi de devlet alacaklarının tahsilini düzenleyen, Tahsili Emval Kanunu'nun 1953 yılında kaldırılarak yerine, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun³'un (AATUHK) yürürlüğe sokulması olmuştur.

¹ Ersan İlal, "Magna Carta", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, S. 34 (1968), s. 218 (210-242)

² Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, 7. b., Bursa: Dora Yayınevi, 2018, s. 249.

³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 6183, Kabul Tarihi: 21.07.1953, RG 28.07.1953/8469

Özel alacakların kamu gücü yardımıyla tahsilini konu alan 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu⁴ (İİK) ile aralarında genel kanun-özel kanun ilişkisi bulunmayan ve uğradığı kısmi değişikliklerle birlikte günümüzde de yürürlükte bulunan AATUHK, üç kısım ve her kısım altında çeşitli bölümler halinde düzenlenmiştir. Çalışma, kanunun üçüncü kısmının ikinci bölümde yer alan bir suç tipini ele almaktadır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu, her ne kadar AATUHK’da kamu alacaklarının korunma yöntemleri arasında sayılmamış da olsa ve ayrıca doktrinde suçun bu yönü üzerinde durulmasa da, çalışmada öncelikle amme alacaklarının korunmasına odaklanılmıştır. Bu nedenle, birinci bölümün adı “Amme Alacağının Tanımı, Kapsamı Ve Korunması” olmuştur. Korunması gerekenin ne olduğunun belirlenmesi gerçeğinden hareket edilerek, birinci bölüme kavramsal bir inceleme yapılarak başlanmış, amme kelimesi ile günümüzde daha sık kullanılan kamu kelimesi çeşitli açılardan karşılaştırılmak suretiyle, bu iki kelimenin benzer ve farklı yanları tespit edilmiştir. Devamında ise amme alacağı kavramı, çeşitli boyutlarıyla kavranmaya çalışılarak, kapsamına dâhil olan alacaklar sınıflandırılmak suretiyle sıralanmıştır. Daha sonra, borç ilişkilerinin zorunlu unsurları sayılan alacaklı ve borçlu kavramlarına değinilerek, kanunun alacaklı ve borçlu olarak nitelendirdiği kişiler detaylandırılmıştır. Birinci bölümün son başlığı, amme alacaklarının korunma yöntemlerine hasredilmiş ve alt başlıklar halinde korunma yöntemleri izah edilerek kapsamlı bir biçimde aktarılmaya gayret edilmiştir. Kamu alacaklarının korunmasında uygulanagelen yöntemlerin dışında, AATUHK’da yer alan suçların da sayılabileceğine yönelik hipotez bu bölümün son kısmında gerekçeleriyle paylaşılmaktadır. AATUHK’da düzenlenen suç tipleri sıralanarak yaptırımları, failleri gibi çeşitli ölçütler göz önünde bulundurulmuş şekilde ayrıştırılarak kısaca açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü, teze aynı zamanda adını veren amme alacağının tahsiline engel olma suçunun unsurlarının açıklanmasına ve suçun özel görünüş biçimlerinin incelenmesine ayrılmıştır. Bir suç tipinin ele alınıp incelendiği her neviden çalışmada, unsurların değerlendirildiği bölümlerin ayrı bir önemi bulunmaktadır. Keza bir suçun var olmasını sağlayan yapı taşları da diyebileceğimiz unsurlarının titizlikle incelenmesi gerekmektedir. Bu kısımda yapılabilecek hatalar, zincirleme bir biçimde

⁴ İcra İflas Kanunu, Kanun Numarası: 2004, Kabul Tarihi: 09.06.1932, RG 19.06.1932/2128

başka hatalı değerlendirilmelerin de önünü açabilecektir. Tezi oluşturan bölümler arasında kapsam olarak da öne çıkan bu bölüme, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun konusu tespit edilerek başlanmıştır. Suçun konusunu takiben, çalışmanın önemli kısımlarından bir diğeri olan suçun failine geçilmiştir. Failsiz suç düşünülmemesinin yanı sıra, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından fail ayrı bir önem taşımaktadır. Bunun sebebi ise, suçun ancak belirli niteliği haiz kimseler tarafından işlenebilmesidir. Suçun düzenlendiği maddede belirtilen niteliğin ne olduğu ve bu niteliğin nasıl kazanıldığına doğru belirlenmesiyle fiili işlediği iddia olunan kişinin cezalandırılması bakımından doğrudan bir bağlantı bulunmaktadır. Dolayısıyla tezin konusu suçu, diğer suç tiplerinden ayıran ve onu ayrıksı kılan ilk özelliği de bu kısımda açıklananlarda yatmaktadır. Ayrıca, kamu icra hukukuyla ceza hukukunun kurallarının birlikte değerlendirilmesi bakımından suçun faili kısmı, adeta bir kesişim kümesi görüntüsü çizmektedir. Bölüme aynı zamanda adını da veren suçun unsurları, failden hemen sonra gelmek üzere incelenmiştir. Doktrinde suçun kaç unsurdan ibaret olduğuna dair tartışmalara da değinilerek, çoğunluk görüşünden yararlanılıp maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olmak üzere üç başlık altında suçun unsurlarından bahsedilmiştir. Maddi unsurlar kısmında, suçun tipik hareketleri kanun hükmünde benimsenen ayrıma sadık kalınarak gerçek surette ve gerçek olmayan surette ayrımı yapılarak iki alt başlıkta incelenerek, örneklendirme suretiyle açıklanmıştır. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu manevi unsur bakımından özellik göstermektedir. Diğer suçlardan farklı kılan bir özelliği nedeniyle, bilhassa kast kavramı üzerinde durulmuş, çeşitli ihtimaller dâhilinde failin durumu değerlendirilmiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁵’nda (TCK) “Ceza Sorumluluğunu Ortadan Kaldıran ve Azaltan Nedenler” başlığı altında düzenlenen hukuki kurumlar, çalışmada suç bakımından da tek tek ele alınarak konuya dair örnekler ve yargı kararlarıyla kavranmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bu kısmında unsurlardan hemen sonra objektif cezalandırılabilme şartı hususu irdelenmektedir. Bir objektif cezalandırılabilme şartı içermesi suçu, benzer suçlardan ayırması açısından önem taşımaktadır. İkinci bölümün son başlığı suçun özel görünüş biçimlerine ayrılmıştır. Bu başlık altında amme alacağının tahsiline engel olma suçuna teşebbüs ve iştirak konuları derinlemesine analiz edilerek, içtima kurumunun suç açısından uygulanabilirliği tartışılmaktadır.

⁵ Türk Ceza Kanunu, Kanun Numarası: 5237, Kabul Tarihi: 26.09.2004, RG 12.10.2004/25611

Çalışmanın üçüncü ve aynı zamanda son bölümüne, maddi ceza hukukunun da son konularına isabet eden ceza ilişkisini sona erdiren sebeplerle başlanılmıştır. İlgili kısımda, kamu davasına son veren sebepler de ceza ilişkisiyle birlikte irdelenmiştir. Daha sonra yaptırım hukuku kapsamında amme alacağının tahsiline engel olma suçunda yaptırımlar açıklanarak, cezalar ve güvenlik tedbirleri bakımından özellik gösteren hususlar açıklanmıştır. Üçüncü bölümün son alt başlığı suçun yargılama usulüne ayrılmıştır. Yargılama faaliyeti, neticeleri itibariyle temel hak ve hürriyetlerle doğrudan bir ilişki içinde olması itibariyle üzerinde hassasiyetle durulması gereken konuların başında gelmektedir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu⁶’nda (CMK) “maddi gerçeği aramak” şeklinde somutlaşan ceza muhakemesinin amacı doğrultusunda yapılan faaliyetler ve yürütülen işlemler sistematik biçimde incelenerek suçla ilgili yargılamayı yapacak görevli ve yetkili mahkeme meseleleri ele alınmıştır. Bilhassa, her suçta olduğu gibi, yetki konusunda ortaya çıkabilecek ihtilaflar, çeşitli ihtimaller dairesinde değerlendirilerek çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Maddi gerçeğe ulaşmada kullanılacak vasıtalar olan deliller tek tek ele alınarak, suçun fail tarafından işlenip işlenmediğinin ortaya konması olarak da nitelendirilen ispat konusu açıklığa kavuşturulmuştur. Çalışmanın ve bölümün son kısmında ise amme alacağının tahsiline engel olma suçunu farklı kılan bir başka özelliğinden bahsedilmiştir. Bu farklılığın sebebi, suçun bir muhakeme şartı içermesinden kaynaklanmaktadır. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun yargılanması AATUHK tarafından bir şarta bağlanmaktadır. Bu şart ise, alacaklı amme idaresinin o mahalde bulunan en büyük memurunun ihbarıdır. Kendine has bir suç bildirme biçimi olan ihbar, şikâyet başta olmak üzere benzer muhakeme şartlarıyla karşılaştırarak benzer yönleri ve farkları tespit edilmeye çalışılmıştır. İhbarın şekli, ihbarı yapmaya yetkili olan makam, ihbarın yöneltileceği makam gibi konular net olarak ortaya konularak ihbarın sonuçlarıyla birlikte çalışmaya da son verilmiştir.

⁶ Ceza Muhakemesi Kanunu, Kanun Numarası: 5271, Kabul Tarihi: 04.12.2004, RG 17.12.2004/25673

BİRİNCİ BÖLÜM

AMME ALACAĞI: TANIMI, KAPSAMI ve KORUNMASI

1. AMME'DEN KAMU'YA: TANIM ve KAVRAMSAL DEĞERLENDİRME

Hukuk, dil üzerine kurulu ve onunla birlikte değişen ve gelişen bir yapı arz etmektedir. Bir hukuk kuralının ne anlatmak istediğini anlamının ilk yolu, onun yazıya dökülmüş hali dediğimiz, bir zemin üzerine mürekkeple yazılmış biçimiyle ele almak ve anlamlandırmaktır. Dildeki gelişmelere ve değişikliklere paralel olarak da metin adını verdiğimiz bu kelimeler topluluğu, yazıya döküldüğü ilk halinden farklılaşabilmekte, kimi zaman anlamından kopabilmekte, kimi zaman ise tamamen anlaşılmaz bir forma bürünebilmektedir. Bu değişimin ve gelişimin meydana gelişindeki sebepleri, cümleleri oluşturan kelimelerde aramak gerekir. Zaman içinde kimi kelimeler önce günlük dilden çıkar, daha sonra da yazılı metinlerdeki varlığını yitirir. Kelimelerin günlük dildeki kullanımının azalması veya tamamen son bulması ile metinlerdeki varlığının son bulması, aynı zaman aralığında gerçekleşmeyebilir. Yazılı hukuk kuralları, onları koyan kuvvet tarafından değiştirilir veya kaldırılırlar. Ancak değişim, sadece dilde sadeleşme veya normu anlaşılabilir kılma için yapılmaz. Bazı kanunlar oldukça uzun zamandır yürürlükte bulunmakta birlikte, ihtiyaç olmadıkça değişikliğe maruz kalmamışlardır. Bu hususta bir örnek verecek olursak, 442 sayılı Köy Kanunu⁷, 1924 yılından günümüze kadar yürürlükte olup bünyesinde az sayıda değişiklik meydana gelmiştir. Doğal olarak Köy Kanunu'nda yer alan hükümleri meydana getiren kelimelerin birçoğu da artık kullanılmamaktadır⁸. Hukuk alanında gerçekleşen köklü reformlarda da kanunlar baştan aşağıya yenilerek yeni bir sayı ve isimle yürürlüğe girmektedirler. Bu yenilikten payını elbette en başta kullanılan kelimeler almaktadır. 818 sayılı ve 1926 tarihli mülga

⁷ Köy Kanunu, Kanun Numarası: 442, Kabul Tarihi: 18.03.1924, RG 07.04.1924/ 68

⁸ Ecnebi tebaası, muzır şey, varidat, cani gibi kavramlar bu konuda örnek verilebilir.

Borçlar Kanunu'nun yerine 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu⁹ (TBK), 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girerken, birçok alışılmış kavramı da geride bırakıyordu. Artık gabin yerine *aşırı yararlanma*; hata yerine *yanılma*; hile yerine *aldatma* ve ikrah yerine *korkutma* kullanılacaktı. Belki başlarda gerek uygulamacılar gerekse doktrin zorlansa da eski kavramlar yerine yenilerini bıraktı. AATUHK, 1 Ocak 1954 yılından beri yürürlükte bulunmaktadır. Ancak Kanun'a adını veren amme kelimesinin, günlük dilde “yürürlükte” olduğu söylenemeyecektir.

1.1. AMME DEYİMİNDEN KAMUYA GEÇİŞİN TARİHSEL SÜRECİ

1.1.1. Dilin Değişkenliği

Dil, durgun ve değişmez bir varlık değildir. Dil, doğrudan insana dolayısıyla da topluma bağımlı olduğundan toplumsal olaylardan etkilenmesi kaçınılmazdır. Nitekim 751 yılında, Araplar ile Çinliler arasında geçen Talas Savaşı'nda Çin'e karşı Arapların yanında yer alan Türkler, Arap toplumu ile etkileşim içine girmiş ve bu etkileşim sonucunda İslamiyet'i benimsemiştir. Böylece Arapça, Türkçe üzerinde yavaş yavaş fakat gittikçe yoğunlaşan bir etki bırakmaya başlamıştır. Öte yandan bu sürecin devamında, doğuda kültürel anlamda çok güçlü bir medeniyetin dili olan Farsça, dilimizi özellikle de edebiyatımızı çok ciddi bir biçimde etkileyerek Türkçe üzerindeki baskılarını artırmaktaydı. Arap ve Fars medeniyetlerinin edebiyat alanındaki üstünlükleri dillerini de bu yolla başka kültürlerle ihraç etmelerinin yolunu açmıştır. Edebi dilimizle birlikte günlük dilimize ve dolayısıyla hukuk metinlerimizi teşkil eden kelimelere de Arapça ve Farsça kaynaklı yeni sözcükler katılması kadar normal bir sonuç da olamazdı. Zaman içinde olduğu gibi kalan, hiç değişmeyen bir dil yoktur. Her dil zamanla az veya çok değişir. Zira dil milli kültürün bir parçasıdır; kültür değişmelerine paralel olarak dilde de birtakım değişmeler olur ve başka dillerle temaslarda bulunur. Bu temaslarda en çok alışverişi yapılan şeyler kelimelerdir. Bir dilin kelime hazinesi asla değişmez bir nicelik değildir. Durmadan büyür. Bu büyümenin oldukça önemli bir kısmı türetme ve birleştirme yoluyla oluşan yeni kelimelerin sayesinde gerçekleşmektedir. Bu hususta verilebilecek on binlerce örneklerden birisi de amme kelimesidir.

⁹ Türk Borçlar Kanunu, Kanun Numarası: 6098, Kabul Tarihi: 11.01.2011, RG 04.02.2011/ 27836

1.1.2. Ammenin Anlamı, Kamunun Kökeni

Arapça kökenli bir kelime olan amme; herkes, bütün, umumi, genel; umuma mahsus¹⁰, herkese ait anlamlarına gelmektedir. Amme sözü, umum¹¹ sözüyle aynı kökten türemiştir ve toplumun genelini ifade eder. Bu genellik içinde hem devlet hem halk ve hem de özeliyle tüzeliyle bütün toplumsal unsurlar yer alır¹².

Günümüzde “amme”ye karşılık gelmek üzere kullanılan sözcük “kamu”dur. Öyle ki, Türk Dil Kurumu’nun (TDK) Büyük Türkçe Sözlüğü’nde amme kelimesi yalnızca tek bir kelime: “kamu” ile açıklanmaktadır¹³. Kamu kelimesinin kökeninin ise Sogdca’ya dayandığı ileri sürülmektedir¹⁴. Kent¹⁵, acun, din örneklerinde olduğu gibi Türk Dil Devrimi sürecinde öz Türkçe sanısıyla diriltelen kelimelerden birisi de kamu olmuştur¹⁶. Divan-ü Lügatit Türk’te “kamug” hepsi ile açıklanmaktadır¹⁷. Çeşitli Orta Asya lehçelerinde de kamunun, gomay (bütün, hep, tamamen), kamuğ=kamak (hepsi, tamamiyle), kamağ (hepsi, bütün, topyekün), kamağan (hepsi, bütün, baştanbaşa) gibi versiyonlarının bulunduğu görülmektedir¹⁸. Günümüz Türkçesi ve sözlüklerinde kamu kelimesi şu şekilde açıklanır:

- Halk hizmeti gören devlet organlarının tümü
- Bir ülkedeki halkın bütünü, halk, amme
- Bütün, hep, her¹⁹.

¹⁰ Ferit Devellioğlu, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat*, 11. b., Ankara: Aydın Yayınevi, 1993, s. 32.

¹¹ Umum; genel olma, hep, bütün, cümle herkes

¹² Doğan Bayar, “Anayasa Deyince”, *Maliye Dergisi*, S. 161 (2011), s. 19.

¹³ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a29848

¹⁴ Soğd toprakları Amuderya ve Sir-Derya nehirleri arasında yer alır. Bu topraklar Kuşanlar, Sasaniler, Eftalitler, Türkler ve Çinliler tarafından kontrol edilmiştir. Arapların bölgeyi fethetmesiyle Soğdlar Çin’den Batı dünyasına uzanan İpek Yolu boyunca uluslararası ticarete önemli rol oynamışlardır. Orta İranca döneminin en önemli kuzeydoğu İran dili Soğdca, İslamiyet’in kabulünden sonra ortaya çıkan ve genellikle şehirli, yerleşik İranlıların kullandığı Yeni Farsçadan ses, biçim ve söz varlığı düzeylerinde oldukça farklıydı. Tuncer Gülensoy, “Moğolların Gizli Tarihindeki Türkçe Kelimeler Üzerine Bir Deneme”, *Türkoloji Dergisi*, C. V, S. 1 (1973), s. 103.

¹⁵ Eski Türkçeye kopyalanan ve günümüze kadar gelen diğer bir Soğdca kelime de kent’tir. Ayrıntılı bilgi için Bkz.: Mevlüt Erdem, “Soğdca, Türkçedeki Soğdca Kelimeler ve Bunların Türkçeye Uyumları”, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Türkoloji Dergisi*, S. 21 (2014), ss. 65-90

¹⁶ Süer Eker, “Divanü Lugâti’t-Türk ve İran Dillerinden Kopyalar Üzerine I”, *International Journal of Central Asian Studies*, V. 13 (2009), s.239.

¹⁷ Eker, a.g.e., s. 259.

¹⁸ Münici Çakmak, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 18.

¹⁹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a2bf355ed4f38.21211

Kamu kavramının toplum, ortak, genel, kolektif gibi benzer anlamı içeren kavramlardan bazı farklılıkları vardır. Kamu, sadece yaşayan toplumu değil; bir toplumu geçmiş ve geleceğiyle bir bütün olarak temsil eder²⁰. Kamudan anlaşılması gereken tekil karşıtı olması, birden çok olana veya çok sayıda olana vurgu yapıyor olmasıdır²¹. Kişi, kamunun içinde erimiştir. Dolayısıyla kamunun işaret ettiği durumlardan birisi de özeline karşısında bulunmasıdır. Latince *privare* (birşeyi kendine mal etmek) karşısında bir şeyi; herkese mal etme anlamıyla kendi sınırlarını çizer²². Kamu kavramının tarihsel kökenine baktığımızda Yunan şehir devletleri karşımıza çıkmaktadır. Yunan şehir devletinde, özgür vatandaşların ortak kullandığı (*koine*) polis'in alanı, tek tek şahıslara ait olan (*idia*) *oikos*'un alanından kesin olarak ayrılmıştır. Kamusal hayat “*bios politikos*”, pazar meydanında, *Agora*'da cereyan eder²³.

Kamu kelimesinin devlet ile ilgili bir anlam kazanmasının başladığı dönem on dokuzuncu yüzyıl olarak belirtilmektedir²⁴. Bu tarihten itibaren toplumun genelinde kullanılan *amme*, *umum* sözcüklerinin yanında kamunun kendisi de devlete karşılık gelmek üzere tedavüle girmiş ve böylelikle çelişkili anlamların birleştiği bir yer olmaya başlamıştır. Günümüzde de artık kamu denildiğinde akla ilk olarak devlet ve devlet kurumları gelmektedir. Bu noktada TDK'nın Güncel Sözlüğü'nde ilk sırayı “devlet organlarının tümü” anlamının alması şaşırtıcı olmamaktadır. Bu durum eleştirileri beraberinde getirse de, kamudan devlet anlamını söküp atmak mümkün görünmemektedir. BAYAR, adı geçen makalesinde “*Amme sözü, umum sözüyle aynı kökten türemiştir ve toplumun genelini ifade eder. Oysa Devlet, Anayasa'nın çizdiği esas çerçeve içinde yer alan teşkillerin oluşturduğu daire ve idareler bütününden ibarettir.*” diyerek devlet ve kamu kavramlarının, birini diğerinin yerine kullanılmasının doğru olmadığını altını çizmektedir²⁵. ÇAKMAK'a göre de kamuyu devletle aynı anlamda kullanmak, -bir değer veya eşya devlete ait ise topluma da aittir- gibi bir

²⁰ Halit Uyanık, *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 19.

²¹ Çakmak, a.g.e., s. 24.

²² Ali Yaşar Sarıbay, *Kamusal Alan Diyalojik Demokrasi ve Sivil İtiraz*, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000, s. 3.

²³ Esra Dik, *Kamu Yararı*, (Yüksek Lisans Tezi), Mersin: Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 31.

²⁴ Elif Ekin Akşit, “Osmanlı İmparatorluğu ve Türkiye’de Kamusal Kavramının Dönüşümü ve Dışladıkları”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, S. 64-1, s. 4.

²⁵ Bayar, a.g.e., s.19.

otomatik çıkarımın ortaya çıkmasına neden olacaktır. Oysa devlet tüzelkişiliği toplumdan ayrı bir kişiliktir²⁶.

Günümüze baktığımızda kamu kelimesi tek başına devlet yerine kullanılmamakla birlikte, kamu kelimesini ihtiva eden kavramların üç farklı anlama gelmek üzere kullanıldığı söylenebilir. Bunlar devlet anlamında kamu, toplum anlamında kamu ve hem devlet hem toplum anlamında kamudur.

1.2. KAMUNUN FARKLI ANLAMLARDA KULLANIMI

1.2.1. Devlet Anlamında Kamu

Kamunun asıl anlamı yerine devlete karşılık gelmek üzere kullanılması, daha önce de belirtildiği gibi yakın geçmişe dayanmaktadır. Devlet kavramı, tek başına kullanıldığında yerine kamu ikame edilmemekle birlikte, içinde kamu olan terimlerin ve kavramların kullanılmasıyla kamunun devletin yerini alması olağan bir hal almıştır. Kamu görevlisi kavramı, bu hususta verilecek onlarca örnekten ilkidir. Kamu görevlisi; kamu tüzel kişilerinde mesleki bir sıfatla ücretli bir iş yapan ve kamu hukuku rejimine tabi olan bütün personeldir²⁷. Bu tanımın içine memurlar ve idari hizmet sözleşmesiyle çalışan sözleşmeli personel de girmektedir. Kamu görevlileri, devlet, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin yürütmekle yükümlü olduğu bir kamu hizmetinin gerektirdiği bir görevi üstlenirler²⁸. Görüldüğü gibi kamu görevlisi tanımı devleti ve kanunla kurulan kamu tüzel kişilerini işaret etmektedir. Hatta bu tanımda geçen kamu hukuku ve kamu tüzel kişileri²⁹ kavramlarında geçen kamu da devlet anlamında kullanılmıştır.

Kamunun devlet anlamında kullanılmasına verilebilecek tipik örneklerinden birisi de kamu maliyesi kavramıdır. Kamu maliyesi, devletin kamu hizmetlerini görebilmek amacıyla geliştirdiği mali araçların kullanılması sonucunda ortaya çıkan mali olayları inceleyen sosyal bilim dalıdır³⁰. Kamu maliyesinin konusuna kamusal ihtiyaçların karşılanması için devlet ve diğer kamu kuruluşlarının iktisadi değerler elde

²⁶ Çakmak, a.g.e., s. 21.

²⁷ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, 20. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2019, s. 560.

²⁸ Gözler, Kaplan, a.g.e., s. 561.

²⁹ Kamu hukuku bir devletle bir başka devlet ve bir devlet ile bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarının bütünüdür. Kamu tüzel kişisi ise kamu hukukuna tabi olan kişilerdir. Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 10.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2013, s.77.

³⁰ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 14.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s. 4.

etmeleri ve bunları harcamaları girmektedir³¹. Bu kavramın da doğrudan devlete ve kamu kuruluşlarına işaret ettiği görülmektedir. Maliye bilimine ait kavramlardan kamu gideri³² ve kamu geliri kavramları da kamunun devlet anlamında kullanılmasına verilecek örneklerden ikisidir.

Kamu ihalesi³³, kamulaştırma, kamu sektörü, kamu ekonomisi, kamu kurumu, kamu malı, kamu bütçesi, kamu idaresi, kamu gücü kavramları da kamu ile devlet kelimelerinin iç içe geçtiği diğer bazı kavramlardır.

1.2.2. Toplum Anlamında Kamu

Dilimize ilk girdiği haliyle kamu kelimesinin toplum kavramını karşılamak üzere kullanılması günümüzde de devam etmektedir. TCK m. 1’de sayılan amaçlarından birisi de kamu sağlığını ve çevreyi korumaktır. Korunması amaçlanan elbetteki devletin ve organlarının sağlığı değildir. Kamuya açık alan, toplumu oluşturan fertlerin bütününe kullanımına açık yerleri ifade ederken, özel mülkiyeti içermemektedir. CMK’nın “*arama kararı*” başlıklı 119. maddesi uyarınca; konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Bu hükümde kamuya açık olmayan kapalı alan özel mülkiyete tabi yerleri işaret etmektedir. Aynı kanunda düzenlenmiş olan teknik araçlarla izleme koruma tedbiri uyarınca, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebepleri bulunması ve başka suretle delil elde edilememesi hâlinde, şüpheli veya sanığın kamuya açık yerlerdeki faaliyetleri ve işyeri teknik araçlarla izlenebilir, ses veya görüntü kaydı alınabilir. Bu hükümde yer alan kamuya açık yerler ifadesinde geçen kamu kelimesi toplum anlamına gelmektedir.

Çoğu sosyolog ve siyaset bilimci, kamu terimini genel olarak, belli sorun ve olaylar üzerinde kolektif tutumlara ya da kanaatlere sahip mesafeli temaslı grup anlamında kullanmaktadır³⁴. Bu noktada toplum anlamına göre daha dar kapsamlı bir kamu kullanımı göze çarpmaktadır. Kamuoyu, günlük dilde sık kullanılan bir politik kavramdır. Bu kavram toplum hayatının çeşitli güçlük ve problemleri karşısında belirli

³¹ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 14. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 5.

³² Kamu giderleri, toplumun kolektif nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak için kamu tüzel kişileri tarafından yapılan giderlerdir. Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 29.

³³ 1983 tarihli 2886 sayılı Kanun “Devlet İhale Kanunu” olarak adlandırılırken, kanun koyucu, 2002 tarihli 4734 sayılı Kanun’a “Kamu İhale Kanunu” adını vermeyi tercih etmiştir.

³⁴ Orhan Gökçe, “Kamuoyu Kavramının Anlam ve Kapsamı”, *Kurgu Dergisi*, S. 14 (1996), s. 220.

bir zamanda, belirli bir yerde, belirli bir insan grubu arasında yaygın düşünce ve bakış açılarını anlatan bir kavramdır³⁵. Kamuoyunun da devlet aygıtıyla kavramsal olarak örtüşmediği sonucu çıkmaktır.

TCK'nın "Özel Hükümler" başlıklı ikinci kitabının "Topluma Karşı Suçlar"ı düzenleyen üçüncü kısmının bölümlerinden birisi de "Kamu Barışına Karşı Suçlar" başlığını taşıyan beşinci bölümüdür. Beşinci bölüm; 213. maddeden başlayarak 222. maddeye kadar toplam 10 maddeden oluşmaktadır. Bu bölümdeki suçlardan bazıları; halk arasında korku ve panik yaratmak amacıyla tehdit ve halkı kin ve düşmanlığa tahrik veya aşağılama suçlarıdır. Suçlarla korunan hukuksal değer kamu barışıdır. Kamu barışı, kişiler arasındaki ilişkilerde, hukukun egemen olduğu toplum düzeni olarak tanımlanabilir³⁶. Kişilerin taşıdığı, barış esasına dayalı bir hukuk toplumunda yaşadıklarına dair duygunun da, kamu barışı kavramı içerisinde düşünülmesi gerekmektedir. Buradan hareketle kamu barışı kavramındaki kamunun toplum ya da belirli bir insan topluluğunu temsil ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bölümün dâhil olduğu kısmın adının da topluma karşı suçlar olduğu birlikte düşünüldüğünde kamu barışı toplumdan ayrı düşünülmemelidir. Ayrıca kamu barışına karşı suçların 765 sayılı mülga TCK'daki karşılığı "Amme Nizamı Aleyhine Cürümler" adını taşımaktaydı.

1.2.3. Hem Devlet Hem Toplum Anlamında Kamu

Kamunun devlet anlamında mı yoksa toplum anlamında mı kullanıldığının net olarak belirlenemediği durumlar da mevcuttur. Kamu hukukunun, kemikleşmiş ihtilafli kavramlarından olan kamu yararı bu hususta hemen göze çarpmaktadır. Kamu yararının tanımlanmasındaki zorluğun başlıca nedenlerinden birisi de burada kullanılan kamu kelimesinin ne anlama geldiğinin belirsizliğidir.

Hangi durumlarda kamu yararının olduğunu belirleme yetkisi yasama organına aittir. Kamu yararını somutlaştıran ve pratiğe döken yapı ise yürütmedir. Yargının konumu ise kamu yararının varlığı veya yokluğunu tespit etmek gibi görünmektedir³⁷. Kamu yararı idarenin eylem ve işlemlerinde yöneldiği ve toplumun bir kesiminin ya da

³⁵ Veysel Eren, Abdullah Aydın, "Sosyal Medyanın Kamuoyu Oluşturmadaki Rolü ve Muhtemel Riskler", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S. 16 (2014), s. 198.

³⁶ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, *Türk Ceza Hukuku Mevzuatı Cilt 1 (Kanunlar)*, Güncellenmiş 22. Bası, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018, s. 432.

³⁷ Çakmak, a.g.e., s. 7.4

tümünün yararını kollamaya dönük, temel ve genel hedef olarak tanımlanabilir³⁸. Bu tanımdan hareketle kamu yararı yerine toplumsal yarar veya toplum yararı kavramlarının kullanılıp kullanılamayacağı sorusu akıllara gelmektedir.

Kamu yararı ile ilgili olarak yapılan tanımların büyük çoğunluğunun içeriğinden kamu yararı yerine toplum yararının konulmasının bir fark yaratmayacağı gibi bir sonuç çıksa da, kamu yararının toplumun hepsinin değil, daha sınırlı bir kesimini kapsadığı düşünülmektedir. Zira idarenin her eylemi ve işlemi toplumun istisnasız tümünü memnun etmeyebilir. Kamu yararı gözetilerek yapılsa dahi bazı eylem ve işlemlerden ötürü toplumun bir kısmının veya bazı bireylerin kişisel menfaatleri ihlal edilebilir. Kamu yararının her zaman toplum yararıyla aynı olmayacağını destekleyen argümanlardan birisi de Anayasaların kamu yararı ve toplum yararı kavramlarını kullanma biçimidir.

1982 Anayasası'nın toplam yedi maddesinde kamu yararı kavramının kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca "Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevler" in III nolu kenar başlığı kamu yararıdır. Toplum yararına ise iki maddede değinilmektedir. Bu noktada Anayasanın "Mülkiyet Hakkı" başlıklı 35. maddesi özellik göstermektedir. Maddenin ilk fıkrası herkesin mülkiyet ve miras hakkına sahip olduğu ifade edildikten sonra ikinci fıkrada, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği öngörülmüştür. Üçüncü fıkrada ise "*mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*" ifadesi yer almaktadır. Buna göre kamu yararı bir özel sınırlama sebebi olarak kullanıldığı görülmektedir. Toplum yararı ise yine bir ölçüt olarak, mülkiyet hakkıyla sınırlı olmak üzere, bu hakkın kullanılmasının sınırlarını belirlemektedir. 1961 Anayasası'nın ilgili maddesi de 1982 Anayasası ile birebir aynıdır³⁹. Eğer farkında olmadan aynı anlama gelmek üzere iki farklı kavram kullanılsaydı bu durumun 1982 Anayasası'nda da sürdürülmeyeceği akla gelmektedir. Bu hususta bir başka örnek de 3621 sayılı Kıyı Kanunu'ndan⁴⁰ verilebilir. Kıyı Kanunu m. 5/3 uyarınca, kıyı ve sahil şeritlerinden yararlanmada öncelikle kamu yararı gözetilir. Aynı Kanun'un 7. maddesine göre de kamu yararının gerektirdiği hallerde, uygulama imar planı kararı ile

³⁸ Çakmak, a.g.e., s. 88.

³⁹ MADDE 36.- Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz. [Http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm](http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm)

⁴⁰ Kıyı Kanunu, Kanun Numarası: 3621, Kabul Tarihi: 04.04.1990 RG 17.04.1990/20495

deniz, göl ve akarsularda ekolojik özellikler dikkate alınarak doldurma ve kurutma suretiyle arazi elde edilebilir. Kanunun “Sahil Şeridinde Yapılabilecek Yapılar” başlıklı 8. maddesi ise, uygulama imar planı bulunmayan alanlardaki sahil şeritlerinde *toplum yararına* açık olmak şartıyla konaklama hariç günü birlik turizm yapı ve tesisleri yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddede kamu yararı kavramının bilinçli olarak kullanılmadığı kanaatindeyiz. Kamu yararının daha teknik bir anlama gelmesi bu maddede kullanılmamasını beraberinde getirmektedir. Kaldı ki kamu yararı kavramının “kamunun yararı” biçimiyle kullanılması mevzuatımızda pek sık rastlanır bir durum değildir.

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere kamu yararı, kamusal işlerin hukuka uygunluğunun ölçmede kullanıldığı, devletin adeta doğrulamasını yaptığı çok işlevli bir kavramdır⁴¹. İçeriğinden çok biçimi öne çıkmaktadır. Bu ve benzeri özellikleri nedeniyle kamu yararı bünyesinden yer alan kamu kelimesinin tek başına devleti ya da tek başına toplumu çağrıştırdığını ileri sürmek mümkün gözükmemektedir⁴².

Kamusal alan ve kamuoyu kavramları da kamu kelimesinin, devlet/toplum kullanımı bakımından belirsiz alanında yer almaktadır.

Kamunun kökeni itibariyle sahip olduğu ve dilimize girdiği zamanki anlamı büsbütün değişmiş olmamakla birlikte günümüzdeki kullanımında asıl anlamına ilave olarak devletin de yerleşmiş olduğu görülmektedir. Kamunun bu anlam sendromlarına ilişkin yapılacak tarihsel bir tahlilde, ülkemiz için bu anlam genişlemesinin 20. yy. ortalarında başladığı söylenebilir. Zira bu tarihlere kadar amme kelimesi istikrarlı bir biçimde kullanılmaktadır. 1924 Anayasası’nın ilk halinde amme tercih edilmişken, dil inkılabı gerekçesiyle 10 Ocak 1945 tarihinde yayımlanan versiyonunda kamunun kullanıldığı göze çarpmaktadır. Zira, bu versiyon 20.04.1940 tarih ve 491 sayılı Teşkilatı Esasiye Kanunu’nun, 10.01.1945 tarih ve 4695 sayılı Kanunla, mana ve kavramda bir değişiklik yapılmaksızın Türkçeleştirilmiş şeklidir⁴³. Teşkilat-ı Esasiye’nin 5. faslının “Türklerin Hukuku Ammesi” olan başlığı, Türklerin Kamu

⁴¹ Tekin Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *İHİD Prof. Dr. Lutfi Duran’a Armağan Özel Sayısı*, S. 1-3 (1988), s. 11.

⁴² Kamu yararı kavramına ilişkin çeşitli görüşler ve derinlemesine bir inceleme için Bkz. Gülşen Gedik, “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış”, IV. Vergi Hukuku Konferansı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 25-55

⁴³ <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>

Hakları olarak değiştirilmiştir. 1961 Anayasası'nda ise amme sözcüğü hiç kullanılmamıştır. Elbette bu tarih ammenin kullanımının terkedilmesi bakımından bir milat olmamıştır.

Almanca'da bu isim, daha eski olan kamusal sıfatından ancak 18. yy.da publicite ve publicity ile benzerlik kurularak türetilmiştir ve o yüzyılın sonunda bile çok az kullanılmaktaydı⁴⁴. 17. yy. Fransa'sında ise le public'e (kamu) dâhil olanlar; sanat ve edebiyat izleyenler tüketenler ve eleştirenlerdir⁴⁵.

1.3. POZİTİF HUKUKTA AMMENİN KULLANIMI

AATUHK'nın yayım tarihi 1953'tür. Günümüzde yürürlükte bulunan kanunlara bakıldığında, adında amme sözcüğünü barındıran altı adet kanun bulunmaktadır. Amme hizmeti yerini hızla kamu hizmetine, amme menfaati kamu yararına, amme nizamı ise kamu düzenine bir daha kullanılmamak üzere terk etmişse de amme alacağı günümüze ulaşmayı başarmıştır. Hukuk yazınında ve öğretide, kamu alacağı kavramı yerini almış olsa da kanun koyucu, amme alacağını tercih etmeye devam etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁴⁶ (VUK) mükerrer m. 257/6'da değişiklik yapan, 6518 sayılı Kanun'un 8. maddesi "*amme alacağı*" tabirini kullanmış ve bu kanunun kabul tarihi 2014'tür⁴⁷.

Anayasa Mahkemesi de kararlarında "*amme alacağı*"nı halen kullanmaktadır. Bir kararında Yüksek Mahkeme, "*Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğu yaygınlaştırma yoluna giderek müteselsil sorumluluk öngörebileceği gibi haklı sebeplerin bulunması hâlinde kusursuz sorumluluk da öngörebilir.*" demek suretiyle amme alacağı kavramını kullanmıştır⁴⁸. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin kimi kararlarında hem kamu alacağı hem amme alacağı kavramlarını birlikte kullandığını görmek de mümkündür⁴⁹. Buradan anlaşılan kanun koyucu gibi,

⁴⁴ Jürgen Habermas, *Kamusal Yaşamın Yapısal Dönüşümü*, çev. Tanıl Bora-Mithat Sancar, İstanbul: İletişim, 2014, s. 59.

⁴⁵ Habermas, a.g.e., s.98.

⁴⁶ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/ 10703

⁴⁷ "...mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirmeye, bu zorunluluk kapsamına girecek amme alacaklarını tür ve tutar itibarıyla tespit etmeye..."

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, E. 2016/14, K. 2017/170 T. 13.12.2017 RG. 24.01.2018/ 30311

⁴⁹ "Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte, bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel

yüksek mahkeme de amme alacağı yerine “*kamu alacağı*”nı kullanmakta herhangi bir beis görmemektedir. Doktrinde TUNCER de kamu kelimesinin amme yerine geçtiğini ve maksada daha uygun olması bakımından amme maliyesi yerine kamu maliyesini tercih ettiğini belirtmektedir⁵⁰.

Tezin başlığının “*Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu*” olarak belirlenmesinin sebepleri şu şekilde sıralanabilir: AATUHK 1953 yılından beri yürürlüktedir. Tezin konusunu oluşturan AATUHK m. 110 başlığı “*Amme Alacağının Tahsiline Engel Olanlar*”dır. Hal böyleyken, kanun koyucunun madde başlığını doğrudan değiştirme iradesini ortaya koymadığı bir ortamda, kanun lafzından ayrılarak, amme yerine kamu kelimesinin, en azından bu kanunu ve suç tipini ifade ederken, kullanmanın doğru olmayacağı kanaatindeyiz. Keza Anayasa Mahkemesi başta olmak üzere, Yargıtay ve Danıştay gibi yüksek mahkemelerin kararlarında, ilgili kanunu ve maddelerini ifade ederken, karar içeriğine ilgili hükmü dâhil ederken dahi, metinden ayrılmayarak amme alacağı kavramını kullandığına dikkat edilmiştir.

Gerek günlük dilde, gerekse de hukuk âleminde ammenin yerini kamu kelimesi almış durumdadır. Her ne kadar, içinde kamu geçen kavramların, toplumun tümünü mü, bir kesimini mi yoksa çok başka bir biçimde devleti mi işaret ettiği yönünde muğlaklık ve birtakım belirsizlikler olsa da; bu noktadan sonra kamu kavramının tamamen terkedilmesi ve/veya dilimize girdiği zamanki gerçek anlamıyla kullanılmasını sağlamaya yönelik tedbirlerin alınması pek mümkün görünmemektedir.

Sonuç olarak çalışmada, -artık ammenin yerini kamu kavramı almıştır- gibi bir iddiayla amme kavramı tamamen dışlanmayacak, hâlihazırda kanunlarda kullanıldığı

ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin vazgeçilmezlerindendir. Anayasaya aykırılığı tartışılan AATUHK’nın mükerrer 35. maddesinde öngörülen düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır.” “Bu bağlamda, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli kaynağın elde edilmesi adına Devletin, vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsilini sağlamak üzere hukuki düzenlemeler yapma konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak, bu konuda bireylerin haklarının ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devleti olmanın bir gereğidir.” “İtiraz konusu kuralın getiriliş amacının; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması hâlinde bu şahısların sorumluluk uygulamasının, amme alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya özel ödeme sürelerinde farklı şahısların olması hâlini de kapsadığı görülmektedir.” ANAYASA MAHKEMESİ E. 2014 / 144, K. 2015 / 29, T. 19.03.2015 RG. 03.04.2015/ 29315

⁵⁰ Selahattin Tuncer, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1971, s. 7.

yerlerde (suçun adı gibi) amme kavramına sadık kalınacak, bunun dışında ise (kamu borçlusu, kamu alacağı gibi) kamu kelimesi tercih edilecektir.

2. KAMU ALACAĞININ KAPSAMI ve TARAFLARI

2.1. KAVRAM

Kamu alacağı, devletin, idarenin, kamusal hukuki rejimin varlık ve devamlılık sebebidir. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi bakımından olmazsa olmaz olarak kabul edilir. Kamu alacağının ne anlama geldiğinin teorik olarak belirlenmesinin, kamu icra hukukunun mevcut uygulamasına doğrudan etkisinin olmayacağı düşünülse bile geleceğinin düzenlenmesi ve şekillenmesinde önemli katkı sağlayabileceği ihtimali, bu gayreti anlamlı kılmaktadır⁵¹. Kaldı ki kamu alacağı kavramının net olarak ortaya konması çalışmaya konu olan suçun düzenlendiği AATUHK m. 110'un tatbikini doğrudan etkilemektedir.

Kamu alacağı en geniş anlamıyla kamuya ait her türlü alacaktır. Kamunun ne ifade ettiğine tekrar değinilmeden alacak kavramının hukuki niteliğine bakmakta fayda görmekteyiz. Borç ilişkisinin içerdiği asli hak, alacak hakkıdır. Alacak hakkı her şeyden evvel alacaklıya bir ifa menfaati sağlar⁵². Alacak hakkı sahibinin yani alacaklının, borçlunun borçlanmış olduğu edimini amacına uygun bir biçimde eksiksiz olarak yerine getirmesinde maddi ve manevi yararları vardır. Bu özelliği nedeniyle alacak hakkı her şeyden önce bir yararlanma hakkıdır⁵³. Kamu alacağının borçlusu tarafından ifa edilmesinde alacaklı devletin menfaatinin bulunduğu şüphesiz bir durumdur. Sonuç olarak, kamu gücüne dayanılarak elde edilmesi gereken ekonomik değerler, hazine adına hasılat/irat kaydedilmesi bakımından gelir, bir talep hakkı doğurması bakımından ise alacak olarak ifade edilmektedir⁵⁴.

Türk mali literatürüne AATUHK ile giren kamu alacağı kavramının hukukumuzda özgü bir kavram olduğu diğer dillerde tam karşılığının bulunmamasından

⁵¹ Yusuf Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2000, s. 27.

⁵² Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 15. b., Ankara: Yetkin, 2013, s. 49.

⁵³ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 49.

⁵⁴ Yusuf Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2016, s. 81.

da anlaşılmaktadır⁵⁵. AATUHK'nın “*Kanundaki Terimler*” başlıklı 3. maddesinde amme alacağı tanımlanmayarak, 1. ve 2. maddeye atıfta bulunulmuş, söz konusu maddelerin kapsamında yer alan alacakların amme alacağı olarak kabul edildiği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle aslında m. 1 ve m. 2'deki karmaşıklık giderilmeden, m. 3 ile kamu alacağının niteliğine ilişkin sistematik bir karmaşa yaratılmıştır.

Amme alacağının sınırlarını çizen, AATUHK'nın 1. ve 2. maddesi şu şekildedir;

“Kanunun şümulü:

Madde 1 – Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Tahsili, Tahsili Emval Kanununa atfedilen alacaklar:

Madde 2 – Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.”

Kanun koyucunun, kamu alacağını doğrudan doğruya tanımlamak yerine, hukuki niteliği itibarıyla bir borç ilişkisi olan kamu alacağının kaynaklarını sayarak, kavramın kapsamını belirleme yöntemini tercih ettiği anlaşılmaktadır. Tanımın yer aldığı cümlelerin atıf yaptığı madde başlığının kanunun şümulü olması bu durumu doğrular niteliktedir. Amme alacağının kaynaklarının her birinin farklı kanunlarda tanımının bulunduğu düşünüldüğünde, mali literatürümüzün başat kavramlarının her birinin yeniden teker teker tanımlanmamasının kanun tekniğine uygun düştüğünü söyleyebiliriz. Hiç şüphesiz ki bir kavramın içeriği, tanımı için gereken esaslı unsurlardandır. Ancak sadece içeriği belirlenmiş bir kavramın tanımlandığı da ileri sürülemez.

⁵⁵ Selahattin Tuncer, “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan*, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul: İ.Ü. Yayını No: 4099, 1998, ss. 145-146'dan aktaran Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 5. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s. 2.

2.1.1. Organik Boyutuyla Kamu Alacağı

Hukuki niteliğinin bir alacak hakkı olmasından hareketle, bu hakkın bağlanacağı hükmi şahısların tespiti noktasında yapılacak belirleme kavramının organik boyutunu teşkil etmektedir. Kavramın bu boyutu, aynı zamanda, alacağın kime ait olduğunun tespiti ile kamu alacağı olma ölçütlerinden birini tamamlamaktadır. Kamu alacakları devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait alacaklardır. Bir alacağın AATUHK'nun kapsamına girmesi için, devlete, il özel idarelerine veya belediyelere ait olması gerekir⁵⁶. Sayılanlar dışında bir kamu idaresine veya kamu kurumuna ait alacağın, AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edilebilmesi, özel kanunlarında gelirlerinin tahsiline dair bir hüküm bulunmasına veya AATUHK m. 2 gereği, muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceğinin bildirilmesine bağlanmıştır.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN kamu alacağını, devletin yükümü ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlamaktadır⁵⁷. Bu tanım, kamu gelirinin sahibine odaklanmaktadır. Devlet dışında bir kısım otoritelerinin gelirlerinin de tanıma dâhil olduğu belirtilerek, fonksiyonel anlamda AATUHK ile uyum sağlanmıştır.

Devlet kavramıyla genel olarak, merkezi idare ve taşra teşkilatı kastedilir. AATUHK m. 1'de zikredilen “Devlet” kavramından ne anlaşılması gerektiğinden ise Tahsilat Genel Tebliği'nde bahsedilmektedir. Buna göre, devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri, genel bütçeye dâhil kamu idareleridir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu⁵⁸'na (KMYKK) ekli (I) sayılı cetvele atıfta bulunan Tebliğ uyarınca, söz konusu cetvelde gösterilmeyen kurum ve kuruluşlarının alacaklarının, AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmeleri, haklarında bu hususta özel hüküm bulunmasına bağlıdır. Keza Anayasa'ya göre (il özel idareleri ve belediyeler gibi) bir mahalli idare olmakla birlikte, alacakları kamu alacağı sayılmayanlardan birisi de köy tüzel kişiliğidir. Çünkü köyler, AATUHK m. 1'de il özel idareleri ve belediyeler gibi sayılmamaktadır⁵⁹. 1924 tarih ve 442 sayılı Köy Kanunu'na göre, köyce salınan

⁵⁶ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 83.

⁵⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 29. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2020, s. 165.

⁵⁸ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun Numarası: 5018, Kabul Tarihi: 10.12.2003, RG 24.12.2003/25326

⁵⁹ “Bu durumda, davalı... Köyü Muhtarlığının, köy hudutları dâhilinde bulunan keçi sürüsünü kaldırmayan davacıya verilen para cezasının tahsili amacıyla AATUHK uyarınca ödeme emri

parayı ve ihtiyar meclisince hükmedilen paraları vermeyenlere karşı izlenecek yol aynı kanunun 66. maddesinde yer almaktadır.

2.1.2. İçerik Boyutuyla Kamu Alacağı

Alacağın kime ait olduğu belirlendikten sonra hangi alacakların bu hakkın kapsamına girdiği hususunda yapılacak sıralama, kavramın içeriksel veya başka bir deyişle dâhili boyutunu oluşturmaktadır. Bir alacağın Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması; bu alacağın AATUHK kapsamına girmesi ve dolayısıyla kamu alacağı sayılması için tek başına yeterli değildir⁶⁰. Bu alacağın ayrıca AATUHK m. 1 ve m. 2’de sayılan alacaklardan olması da gerekmektedir. Bu şartlar kümülatif olup, bunların bir arada bulunmaları gerekir. Buna göre kamu alacakları; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait, vergi ve benzeri mali yükümlülükler, ceza kovuşturma ve yargılama masrafları, vergi cezası ve para cezası gibi asli; gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi ve pişmanlık zammı gibi fer’i alacaklar, kamu hizmetleri yapılmasından doğan alacaklar ile kamu alacaklarının takip masraflarından doğan alacaklardır⁶¹. Ayrıca muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacak da AATUHK hükümlerine tabi olacaktır.

O halde, AATUHK’a göre amme alacaklısı sıfatını taşımayan, dolayısıyla Kanun’da öngörülen takip ve tahsil yetkisini kullanamayacak olanların tesis ettiği işlemler, yetki unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır. Ayrıca yine Kanun’da sayılan alacaklardan birisi olmadan yapılan takip ve tahsil işlemleri de sebep ve konu yönünden hukuka aykırılık oluşturacaktır⁶².

2.2. KAMU ALACAĞININ KAPSAMI

Kamu düzenini ilgilendirmesi nedeniyle, idarelerin alacaklarının tahsili için AATUHK’da belirtilen takip usullerinin uygulanması ve çıkan ihtilafların da kanunda

düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu tür bir alacağın, yukarıda anılan Köy Kanununda öngörülen usule göre tahsili gerektiğinden yapılan tüm uyarılara ve tanınan ek surelere rağmen keçi sürülerini kaldırmadığı gerekçesiyle düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.” DANIŞTAY 8. DAİRESİ E. 1997/6061 K. 1999/3306 T. 27.05.1999, E.T. 02.10.2018 www.lexpera.com.tr

⁶⁰ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 84.

⁶¹ Ahmet Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara: A.Ü.H.F. Yayını, 1981, s. 654.

⁶² Gül Üstün, *İdare Hukuku Boyutuyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu*, 1.b, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013, s. 12.

öngörülen şekilde çözümlenmesi zorunludur⁶³. Bu yüzden bir alacağın kamu alacağı niteliği taşıyıp taşımadığının belirlenmesi önem arz etmektedir. Takip ve tahsilleri AATUHK'ya göre yapılacak olan kamu alacakları; asli kamu alacakları, ferî kamu alacakları, kamu hizmetlerinin uygulamasından doğan kamu alacakları, kamu alacaklarının takip masrafları, Tahsili Emval Kanunu'na gönderme yapan kanunlarda yer alanlar ve özel kanunlardan doğanlar olmak üzere muhtelif gruplara ayrılmak suretiyle sırasıyla aşağıda incelenecektir.

2.2.1. Asli Kamu Alacakları

2.2.1.1. Vergi

Kelime anlamı itibariyle hediye edilen, karşılıksız olarak verilen bir değeri ifade eden vergi, genel olarak, mükellefler tarafından kamu giderlerine katılma payı olarak devlete verilen değerler şeklinde tanımlanabilir⁶⁴. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi bakımından gerekli olan kamu gelirlerinin adeta lokomotif diyebileceğimiz vergiler, kamu gelirlerinin içinde nicelik itibariyle sahip olduğu yerini açık ara olarak kamu alacaklarının içinde de korumaktadır. Bu nedenle, verginin genellikle ve asıl olarak mali, iktisadi ve sosyal adalet gayelerinin gerçekleştirilmesinde vasıta olarak kullanıldığı görülmektedir⁶⁵. Her çağda olduğu gibi günümüzde de vergi, toplumda sosyal, hukuki, iktisadi, siyasi, mali vb. geniş etkilere sahip çok yönlü bir olgudur⁶⁶. Vergilerin sahip olduğu bu önem ve edinmiş olduğu rol, kendisinin en büyük payını oluşturduğu kamu alacaklarının tahsilini de önemli hale getirmiş bulunmaktadır⁶⁷. AATUHK, kapsam bakımından vergiler yönünde bir ayrıma gitmemiştir. VUK ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu⁶⁸'na (GK) tabi vergiler, AATUHK bakımından kamu alacağı sayılırlar⁶⁹.

⁶³ “Dava konusunu teşkil eden para cezaları gibi amme alacaklarının tahsilinin de bu kanun hükümlerine göre icra olunması gerekmektedir. Konu kamu düzeniyle ilgili bulunduğundan, idarelerin alacaklarının tahsili için kanunda belirtilen takip usullerinin uygulanması ve çıkan ihtilafların da kanunda öngörülen şekilde çözümlenmesi zorunludur.” YARGITAY 3. HUKUK DAİRESİ E. 2002/3293, K. 2002/3591, T. 09.04.2002, E.T. 09.10.2018 www.kazanci.com.tr

⁶⁴ Tuncer, *Kamu Maliyesi*, s. 154.

⁶⁵ Yusuf Karakoç, *Sosyal Maliye*, 2.b., Ankara: Yetki Yayınları, 2021, s. 150.

⁶⁶ Tuncer, *Kamu Maliyesi*, s. 166.

⁶⁷ Ahmet Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı, Yıl 1981, Ankara: A.Ü.H.F. Yayını, s. 33.

⁶⁸ Gümrük Kanunu, Kanun Numarası: 4458, Kabul Tarihi: 27.10.1999, RG 04.11.1999/23866

⁶⁹ Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*, 3. b., Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2007, s. 10.

2.2.1.2. Resim

Resimde, kamu teşekküllerinin belirli bir işi yapmaya yetki vermesi durumu vardır. Resimler, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödemedir⁷⁰. Kamu gelirleri içindeki önemi fazla olmamakla birlikte daha çok mahalli idareler tarafından tahsil olunan resimlere, merkezi yönetim gelirleri arasında da rastlanabilmektedir⁷¹.

2.2.1.3. Harçlar

Kamusal nitelikteki bir hizmetten bazı kimselerin aynı anda özel fayda elde etmeleri söz konusu olabilir. Vergilerden farklı olarak harçlarda mükellefler devlete, kendilerine yapılan belirli bir hizmet veya sağlanan menfaat ve imtiyaz karşılığı olarak belirli bir ödeme yaparlar⁷². Bir hizmet karşılığı olarak alınan harçlara; yargı, tapu, pasaport harçları örnek olarak gösterilebilir. Harç olarak ödenen tutarın, yararlanılan hizmete kıyasla çok yüksek olmaması gerekir. Aksi takdirde yapılan ödeme vergi niteliğine yaklaşır⁷³. Harçlarda bir ön ödeme durumu söz konusudur. Dolayısıyla, ödenmemesi halinde kişi hali hazırda o hizmetten yararlanamayacaktır. Eğer hizmetten yararlanılmasına rağmen harç ödenmemişse, o zaman cebren tahsili gündeme gelecektir⁷⁴.

2.2.1.4. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları

Muhakeme masrafları, ilgililer yönünden kamu borcu; kamu idaresi yönünden ise asli bir kamu alacağını teşekkül etmektedir. Muhakeme masrafları, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda, davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderlere karşılık olan kısımdır. Ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masraflarının ayrıca maddenin kapsamına alınması kanunun gerekçesinde açıkça şu şekilde belirtilmiştir; “*Tasarının şümülünü ifade eden bu maddeye (Ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masraftan) ilâve edilmiştir. Filhakika bu masraflar da âmmeye*

⁷⁰ Yusuf Karakoç, *Sosyal Maliye*, s. 74.; Akdoğan, a.g.e., s. 108.

⁷¹ 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un 8. maddesine göre, toptancı halinde satılan mallardan yüzde bir, toptancı hali dışında satılan mallardan yüzde iki oranında belediyelerce tahsil olunan “*hal rüsumu*” örnek olarak verilebilir.

⁷² Tuncer, *Kamu Maliyesi*, s. 132.

⁷³ Akdoğan, a.g.e., s. 106.

⁷⁴ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, 1. b., İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013, s. 34.

alacağı mahiyetinde olduğu halde şümül maddesinde sayılan vergi, resim, harç, ilâh... şeklinde tadat olunan âmme alacaktan şümülüne girmediğinden maddede ayrıca zikri lüzumlu görülmüştür⁷⁵.”

2.2.1.5. Vergi Cezaları

Vergi cezaları, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmelerinin sağlanmaya çalışılmasında kullanılan bir yaptırım türüdür. Vergi cezaları, hukuki nitelikleri bakımından ne ceza hukukundaki cezalara, ne de özel hukuktaki tazminata benzemektedir⁷⁶. Vergi cezalarının temel amacı görüleceği üzere diğer gelir kaynaklarının tersine gelir yaratmak değildir. VUK'ta vergi kanunlarına aykırı davrananlara uygulanacağı öngörülen, vergi ziyaı cezası, genel ve özel usulsüzlük cezaları ile GK'nın 231. ve devamı maddelerinde yer alan vergi aslına bağlı olan para cezaları ile usulsüzlük cezaları, AATUHK kapsamınca asli nitelikte kamu alacaklarıdır⁷⁷.

2.2.1.6. Para Cezaları

Para cezalarının da amacı doğrudan gelir sağlamak değildir. Para cezalarının temel amacı, kişilerin birbirleri ile olan ilişkileri ve kamu düzeninin tesisi bakımından konulmuş bulunan kurallara ve koşullara uygun davranılmasını temin etmektir⁷⁸. Bir asli kamu alacağı olarak para cezalarının kapsamına; vergi cezaları ile TCK ile 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun⁷⁹'da (CVGTİHK) tahsil şekli gösterilenler dışında kalan ve ceza mahkemelerince hükmolunan adli para cezaları ve çeşitli kanunlarda idareye verilmiş ceza kesme yetkisi uyarınca uygulanan idari para cezaları⁸⁰ girmektedir. Hapse çevrilemeyen adli para cezalarının tamamı ile

⁷⁵ AATUHK Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf

⁷⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 1. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 162.

⁷⁷ Candan, a.g.e., s. 12.

⁷⁸ Akdoğan, a.g.e., s. 110.

⁷⁹ Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 5275, Kabul Tarihi: 13.12.2004, RG 29.12.2004/25685

⁸⁰ “Bir idari para cezasından kaynaklanan amme alacağının idarece cebren tahsil ve takibine ilişkin işlemlerden doğan uyuşmazlık konusu davanın İcra ve İflas Hukuku kapsamında görülmesi olanaksızdır.” UYUŞMAZLIK MAHKEMESİ HUKUK BÖLÜMÜ, E. 2003/4, K. 2003/6, T. 10.03.2003, E.T. 09.10.2018 www.kazanci.com.tr

çevrilebilenlerden hapis cezasıyla giderilemeyen kısmın tahsili ise Tahsilat Genel Tebliği uyarınca AATUHK'a göre takip ve tahsil edilecektir⁸¹.

2.2.2. Fer'i Kamu Alacakları

Fer'i, diğer bir deyişle ikincil nitelikteki alacak haklarının kaderi asıl alacak hakkına bağlıdır. Asıl alacak olmadan fer'i alacaktan da söz edilemez. Dolayısıyla asıl kamu alacağı olmadan fer'i kamu alacağından da söz edilemez. Fer'i kamu alacakları genel itibarıyla asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklardır⁸². Bu alacaklar devletin uğradığı ekonomik kaybı karşılamaya yönelik olup, asıl kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanırlar. Fer'i alacaklar da kamu gücü esasına dayandıklarından, bu alacakların asıl kamu alacağının tabi olduğu usullere göre tahsili, aynı kaynaktan doğan alacakların farklı makamlarca ve farklı usullere göre tahsiline engel olmakta; böylelikle takip bütünlüğü sağlanmakta⁸³ ve fer'i alacağa bir an önce kavuşulması amaçlanmaktadır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK) bir kararında fer'i kamu alacaklarını, kamu alacaklarının vadesinde ödenmemeleri sonucu ortaya çıkan gecikme zammı, haksız çıkma zammı, pişmanlık zammı, faizler, tecil faizi ve takip giderleri şeklinde sıralamaktadır⁸⁴.

2.2.2.1. Gecikme Zammı

⁸¹ “Mahkemelerin ceza hukukundan kaynaklı olarak vermiş oldukları adli para cezalarının infazı, CVGTİHK hükümlerine göre yapılmakta ve adli para cezalarının infazını Cumhuriyet Savcılıkları yerine getirmektedir. Ancak, anılan Kanun hükümlerine göre Cumhuriyet Savcıları tarafından infaz edilmek üzere hükümlülerden talep edilen adli para cezalarının süresinde ödenmemesi halinde infaz; hapse çevrilemeyen para cezalarında bu cezaların tamamının tahsili, hapse çevrilerek infaz edilen adli para cezalarında ise hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının tahsili şeklinde yerine getirildiğinden, Cumhuriyet Başsavcılıklarınca AATUHK'ya göre takip ve tahsil edilmek üzere bildirilen adli para cezalarının bu Kanuna göre takip ve tahsili gerekmektedir. “Tahsilat Genel Tebliği, Seri:A, Sıra No:1, 1. Bölüm

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_27062018.pdf

⁸² Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, s. 7.

⁸³ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 85.

⁸⁴ “Maddenin ikinci fıkrası ile Türk Ceza Yasası'nın para cezalarının tahsil şekli ve hapse çevrilmesi hakkındaki hükümleri saklı tutulmuştur. Saklı tutulan hükümler, 765 sayılı Türk Ceza Yasası'nın kamusal nitelikteki adli para cezalarının tahsil ve infaz yöntemi ile ilgili 19 ve 24. maddeleri ile bu maddeleri değiştiren 647 sayılı Cezaların İnfazı Hakkında Yasa'nın 5. maddesidir. Ancak bu yasal normların yürürlükten kaldırılmış olması karşısında, saklı tutulan hükümlerin, bunların yerine ikame edilen TCK'nın 52. maddesi ile CVGTİHK'nın 106. maddesi olduğu kabul edilmelidir. Bu demektir ki, genel kural itibarıyla mahkemelerce verilen para cezalarının tahsili AATUHK hükümlerine tabi değildir. Bununla birlikte adli para cezalarının, bazı özel yasalarda yapılan atıflardan dolayı veya 647 ve 5275 Sayılı Yasalara göre tahsil olanağı kalmadığı için ve bu yasalardaki açık hükümlerin gereği olarak AATUHK'ya göre tahsili mümkündür.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU E. 2007/11-24, K. 2007/258, T. 04.12.2007, E.T. 10.10.2018 www.kazanci.com.tr)

Gecikme zammı, kamu alacağının ödeme süresinde ödenmeyen kısmına, vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen her ay ve kesirleri için alınan bir meblağdır⁸⁵. Gecikme zammı, bir taraftan kamu alacağının kanunda belirtilen süre içinde ödenmemesinden doğabilecek mali kaybı gidermek, diğer taraftan da vergi alacaklarının ödenmesini geciktirmeyi ekonomik yönden dezavantajlı kılmak suretiyle, vergi borçlularını borçlarının zamanında ödemeleri konusunda daha titiz davranmaya iten; asıl vergi alacağına eklenen, varlığı ve sona ermesi asıl alacağa bağlı olan fer'i bir kamu alacağı niteliği taşımaktadır⁸⁶. Kısaca söylenecek olursa gecikme zammı, kamu alacağının vadesinde ödenmemesi biçiminde ortaya çıkan hukuka aykırılığın medeni bir yaptırımıdır⁸⁷.

AATUHK m. 51'de düzenlenen gecikme zammı; mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında VUK'a göre uygulanan vergi ziyai için öngörülen oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.

2.2.2.2. Gecikme Faizi

Faiz, alacaklının borçludan istemeye yetkili olduğu bir miktar parayı kullanmaktan belirli süre mahrum kalması sebebiyle kendisine ödenen bir karşılıktır⁸⁸. Faiz yan edim olup, hukuki niteliği itibarıyla asıl alacağı genişleten bir yan haktır⁸⁹. Anayasa Mahkemesi'ne göre de faiz, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse kendine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Paranın likidite (elde tutulma, cepte bulundurma, kullanıma hazır halde) olması her an her türlü hizmet, emtia veya üretim faktörünü satın alabilmesine olanak verir. Parayı elinde nakit veya hesabında bulunduran piyasa ekonomisi kuralları gereği geleceğe dönük olanaklardan yararlanabilir. Hak edildiği halde kişinin tasarrufuna geçmeyen paranın enflasyonist ortamlarda sahibinin satın alma gücünde kayıplara neden olacaktır⁹⁰.

⁸⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 9. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s. 330.

⁸⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 330.

⁸⁷ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 7. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 715.

⁸⁸ Eren, a.g.e., s. 978.

⁸⁹ Eren, a.g.e., s. 978.

⁹⁰ ANAYASA MAHKEMESİ E. 2013/104, K. 2014/96 R.G. Tarih-Sayı: 12.12.2014-29203

Vergi hukukunda gecikme faizi VUK'ta düzenlenmektedir. Bu faiz, zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin tahakkukundaki gecikmenin tazmini amacıyla alınmaktadır. Gecikme faizi de bir ceza değil, fer'i bir kamu alacağıdır. Gecikme faizi, tahakkuktaki gecikmenin tazmini amacıyla alındığı için ceza niteliği taşımaz⁹¹. Anayasa Mahkemesi'ne göre de mükelleften gecikme faizi adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek yerindedir ve mali bir ceza olarak nitelemek de olanaksızdır⁹².

2.2.2.3. Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Gibi Alacaklar

AATUHK m. 1'de hem asli kamu alacakları hem de fer'i kamu alacaklarından sonra gelmek üzere “gibi” kelimesinin kullanıldığı dikkati çekmektedir. Bu kullanımın söz konusu alacakların çeşitlerini artırmak için mi, yoksa sayılarını belirtmek için mi kullanıldığı konusunda çeşitli görüşler mevcuttur. Bunlardan birincisine göre “gibi” kelimesinin asli kamu alacaklarının çeşitlerini çoğaltma anlamında değil, bu alacakların sayılarak belirtilmesi amacıyla cümle tekniği ve lisan zarureti dolayısıyla kullanılmıştır⁹³. CANDAN'a göre ise “gibi” kelimesinin böyle yorumlanması, verginin geniş anlamıyla alınmasına; dolayısıyla vergi benzeri mali yükümlerin takip ve tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanmasına engel değildir⁹⁴. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, adları belirtilmeyen mali yükümlerden doğan kamu alacaklarının AATUHK'na göre tahsil edilebilmeleri için özel kanunlarında yollama yapılması şarttır. Kanımızca da AATUHK m. 1'de zikredilmemiş ve özel kanununda yollama yapılmadıysa bu alacağı AATUHK kapsamında bir kamu alacağı saymak mümkün değildir. Dolayısıyla bu formül uygulanarak mesele kolayca çözülebileceği için, “gibi” kelimesinin kanun koyucu tarafından örnekleme amacıyla mı, yoksa

⁹¹ Elif Sonsuzoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, 2. b., İstanbul: Türkmen kitabevi, 2013, s. 97.

⁹² “Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kıstak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet câri harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır” ANAYASA MAHKEMESİ E. 1988/7 K. 1988/27 R.G. Tarih-Sayı:26.12.1988-20031

⁹³ Bu görüş için Bkz.: Muhittin Tancı, Vural Arıkan, Polat Yalçın, *İzahatlı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara: Balkanoğlu Matbaacılık, 1970, s. 3. ve Mehmet Akmansu, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları*, Ankara: Örnek Matbaası, 1954, s.47-48.

⁹⁴ Candan, a.g.e., s. 13.

genişletici bir amaçla mı kullanıldığının pek bir önemi kalmamaktadır. Fer'i kamu alacakları için de aynı doğrultuda düşünülebilir. Vergi uygulamasında mevcut tecil faizi⁹⁵, haksız çıkma zammı⁹⁶, pişmanlık zammı⁹⁷ gibi ödemelerin, AATUHK m. 1'de zikredilen “*gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları*” kapsamında kabul edilmeleri, bu ödemelerin hukuki niteliği itibarıyla mümkündür. Bu fer'i alacakların da kamu hizmetlerinin finansmanı ile doğrudan ilgisi bulunmamakta, verginin zamanında tahakkukunu ve ödenmesini sağlama yönünde etki oluşturma fonksiyonunu haiz olduğu söylenebilir⁹⁸.

2.2.2.4. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları

Asli ve fer'i kamu alacaklarından sonra, AATUHK m. 1'de, aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacaklarının da kanunun kapsamında yer aldığı hükme bağlanmıştır.

Kamu hizmeti, Anayasa Mahkemesi kararlarında şöyle tanımlanmaktadır:

*“... Devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir...”*⁹⁹.

Anayasa Mahkemesi'nin bu tanımı geniş anlamda yapılmış bir kamu hizmeti tanımı olmakla birlikte, AATUHK kamu hizmeti kavramını tanımdaki sınırlarda ele almamaktadır. Zira, AATUHK'a göre sadece devlet, il özel idareleri ve belediyeler

⁹⁵ Tecil faizi, asıl borcun ertelenmesi dolayısıyla, borcunun devlete ait bir parayı kullanması karşılığında ödemek zorunda kaldığı, asıl borca eklenen fer'i nitelikte bir mali yükümlülüktür. Sonsuzoğlu, a.g.e., s. 50. Tecil faizi oranları, Maliye Bakanlığı tarafından Tahsilat Genel Tebliği ile belirlenmektedir.

⁹⁶ Haksız çıkma zammı AATUHK'nun 58. maddesinde düzenlenmiştir. “İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir.” Haksız çıkma zammının; bireylerin yasal hakkı olan dava açma hakkından vazgeçmesine neden olabileceğinden hukuk devleti ilkesinin zedelenmesine ve temel hak ve özgürlüklerden olan hak arama özgürlüğünün engellenmesine neden olabileceğine dair tartışmalar günümüzde mevcudiyetini sürdürmektedir. Haksız çıkma zammının Anayasaya aykırılığı iddiası, Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış, ancak Mahkeme itiraz konusu kuralı Anayasaya aykırı görmeyerek, itirazı 03.02.2011 tarihli E. 2009/83, K. 2011/29 sayılı kararıyla reddetmiştir. Konuyla ilgili detaylı bir inceleme için Bkz. Mustafa Akkaya, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, C. I, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009.

⁹⁷ Pişmanlık zammı, verginin geç tahsil edilmesinden kaynaklanan kayıpları telafi amacıyla yönelik olan, AATUHK m. 51'de belirtilen gecikme zammı oranınca alınan bir ödemedir.

⁹⁸ Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 42.

⁹⁹ ANAYASA MAHKEMESİ, E. 2014/ 179 K. 2015/54 T. 17.06.2015 RG 20.07.2015/ 150704

tarafından sunulan kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar kapsama dâhil olacak, bu idarelerin denetim ve gözetimi altında yapılan faaliyetlerden doğanlar kamu alacağı olarak değerlendirilmeyecektir.

AATUHK, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacaklarını asli kamu alacaklarının aksine tek tek saymak yerine, başka bir yöntem kullanıp, istisnalarını işaret ederek belirlemeye çalışmıştır. Bu usulün izlenmesinin sebebi, tek tek belirleme ve saymadaki zorluk ve kanun hazırlandığı zaman belirlenemeyen, fakat ileride, AATUHK'a göre takibi gereken alacakları kapsamı ve uygulamaya esneklik getirilmesi isteği ve gereğidir¹⁰⁰. İstisnalara bakıldığında bunların akitlerden, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar olduğu görülmektedir. Öyleyse devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin özel hukuk alanına dâhil olan sözleşmelerinden doğan alacakları, kamu alacağı olarak değerlendirilmeyecektir. Keza devlet, ticari, sınai ve mali kuruluşları aracılığıyla ekonomi içinde rol oynayabilmekte ve bir takım piyasa işlemlerine girişebilmektedir. Bu girişimlerinde kullandığı araçlardan birisi de sözleşmeler olmaktadır. Bu tür sözleşmelerde tüzel kişiliğe sahip olan devlet, diğer hukuk tüzel kişileri gibi hareket etmekte ve kamu gücünü kullanmamaktadır. Dolayısıyla, devletin kamu gücünü kullanmaksızın hareket ettiği bu akitlerden doğan alacakları kamu alacağı saymak kanun hükmü gereği olanaksızdır. Dikkat edilmesi gereken bir husus olarak, burada Devletin taraf olduğu her sözleşme kastedilmemektedir. Zira devlet kamu hizmeti sunarken idari sözleşmelerden de faydalanmaktadır. İdarenin hem özel hukuka tabi sözleşmeler hem de idari sözleşmeler yapması, Uyuşmazlık Mahkemesi'nin bir kararında şu şekilde dile getirilmiştir;

“İdare, tıpkı özel hukuk kişileri gibi özel hukuk sözleşmeleri yapabildiği gibi; kamusal yetkisinin verdiği üstünlük ve ayrıcalıklara dayanarak, konusu, hüküm ve koşulları bakımından özel hukuk sözleşmelerinden farklı olan sözleşmeler de yapar. İdare hukuku esaslarına tabi bulunan bu sözleşmeler "idari sözleşme" olarak adlandırılırlar. İdarenin, genel ehliyetini kullanarak, sözleşme serbestisi ve tarafların eşitliği gözetilerek gerçekleştirdiği sözleşmelerin tamamen özel hukuk hükümlerine tabi olması ve dolayısıyla bunların yargısal denetiminin adli yargı yerince yapılmasına karşılık, 2577 sayılı Yasa'nın idari dava türlerinin sayıldığı 2/1-c maddesinde

¹⁰⁰ Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 2. b., İstanbul: Kültür Yayınları, 2002, s. 27.

belirtildiği üzere "genel hizmetlerden birinin yürütülmesi" amacıyla ve kamusal nitelikte üstün hak ve yetkilere dayanılarak yaptığı idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıkların görüm ve çözümünde ise, idari yargı yerleri görevli bulunmaktadır."¹⁰¹

Görüleceği üzere bir sözleşmenin idari sözleşme sayılabilmesi için başta gelen ve öğretide maddi kriter olarak nitelendirilen şartlardan birisi idarenin kamusal nitelikte hak ve yetkilere dayanması yani kamu gücünü kullanmasıdır¹⁰². Öyleyse idarenin özel hukuku aşan bir takım hak ve yetkilerle donatılmadığı, akdin her iki tarafının eşit koşullarda ve karşılıklı menfaat gözetilerek hür iradeleriyle yaptıkları sözleşmelerden doğan alacaklar, kamu alacakları kapsamına girmeyecektir.

Hukuka aykırı ve kusurlu bir davranışla bir başkasına zarar verme anlamına gelen haksız fiil ile haksız olarak başkasının malvarlığından veya emeğinden zenginleşen kimsenin, bu zenginleşmeyi geri verme amacını güden haksız iktisap¹⁰³, klasik birer özel hukuk müesseseleri olup, özel hukuk kapsamında değerlendirilmektedir.

Devletin, il özel idarelerinin, belediyelerin AATUHK kapsamına girmeyen akitlerden, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacaklarının takibi ve tahsili İİK'ya göre yerine getirilecektir. Zira İİK'nın "*hukuku amme borçları*" başlıklı 47. maddesine göre "*Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri cereyan eder.*" Örneğin, idare lehine düzenlenen çekin karşılıksız çıkması sonucu ödenecek tazminat¹⁰⁴ veya kaçak kanal bağlantısı yapmak şeklinde haksız fiili nedeniyle hakkında idari para cezası düzenlenen kimse ile ilgili alacaklarda¹⁰⁵ İİK hükümleri uygulanacaktır.

¹⁰¹ UYUŞMAZLIK MAHKEMESİ HUKUK BÖLÜMÜ E. 2006/29, K. 2006/106, T. 10.07.2006, E.T. 15.10.2018 www.kazanci.com.tr

¹⁰² İdari sözleşmelerle özel hukuk sözleşmeleri arasındaki farklar için Bkz.: Seher Alamur, *Türk Hukukunda İdari Sözleşmeler*, (Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, 2013.

¹⁰³ Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, s. 841.

¹⁰⁴ Üstün Gül, a.g.e., s. 21.

¹⁰⁵ "Somut olayda davalının kaçak kanal bağlantısı yapmak şeklindeki haksız eylemi sebebiyle davalı hakkında idari para cezası düzenlenmiş ve ödenmemesi üzerine tahsili için icra takibi yapılmış, davalının borca itirazı sebebiyle de eldeki işbu itirazın iptali davası açılmıştır. Borcun asıl kaynağı haksız fiil olduğuna göre, davalının İİK hükümlerine göre ilamsız icra takibi yapmakta hukuki yararı vardır. Mahkemece esasa girilmesi ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, yanılıklı gerekçe ile dava şartı yokluğu sebebiyle talebin usulden reddine karar verilmiş olması doğru görülmemiş ve kararın bu sebeple bozulması gerekmektedir." YARGITAY 4. HUKUK DAİRESİ E. 2016/14280, K. 2017/928, T. 21.02.2017, E.T. 16.10.2018 www.kazanci.com.tr

Tek tek sayılmalarındaki güçlük nedeniyle, kanunda ismen zikredilmeyen kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklara verilecek en önemli örnekler harcamalara katılma payları ve şerefiyelerdir¹⁰⁶. Belediye gelirleri, vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından oluşmakta ve gelirler, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu¹⁰⁷'yla (BGK) düzenlenmiş bulunmaktadır. Harcamalara katılma payı, kamu tesislerinin yapımı, donatımı, genişletilmesi ya da iyileştirilmesi için yapılan harcamalara bu hizmetlerden faydalananlardan alınan paralardır. BGK, belediye gelirlerini dört ayrı kısımda düzenlemiştir. Birinci Kısım, vergileri; İkinci Kısım, harçları; Üçüncü Kısım, harcamalara katılma paylarını kapsamaktadır. BGK'nın 89. maddesinde harcamalara katılma payları, *"bir program dâhilinde veya istek üzerine doğrudan doğruya yapılan işlerde, bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamıdır."* şeklinde tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne göre de harcamalara katılma payları, Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ile İller Bankası tarafından tespit edilen ve yayınlanan rayiç ve birim fiyatlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydı ile yapılmış olan gerçek harcamalardır¹⁰⁸. Kanun'un 86. maddesinde yol harcamalarına katılma payı, 87. maddesinde kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve 88. maddesinde su tesisleri harcamalarına katılma payı, harcamalara katılma payları olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Şerefiye ise, kamu kuruluşları tarafından yapılan bayındırlık hizmetleri sonucu gayrimenkullerinde değer artışı gerçekleştirenlerden, yapılan giderler için alınan pay olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁹. Şerefiyenin temelinde, gayrimenkul sahiplerinin taşınmazlarında hiçbir gider yapmadan elde ettikleri değer artışlarının, bir kısmının dahi olsa topluma geri dönüşünün sağlanması yatmaktadır¹¹⁰. Harcamalara katılma payına benzemekle birlikte şerefiye, bu nokta da ondan

¹⁰⁶ Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 44., Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, s. 8.

¹⁰⁷ Belediye Gelirleri Kanunu, Kanun Numarası: 2464, Kabul Tarihi: 26.05.1981, RG 29.05.1981/17354

¹⁰⁸ "Günümüzde şehirleşme hareketlerinin her türlü tahminin ötesinde gelişmesi, şehir niteliğindeki yerleşim alanlarında yaşayan nüfusun hızla artması, şehir halkının giderek sosyal, ekonomik ve kültürel ihtiyaçlarının çoğalması ve nihayet şehirlerin çağın gereklerine göre yeniden tanzim ve imarı çabaları, bu konudaki giderlerin geniş ölçüde artması sonucu doğurmuş ve bu durum eski şartlara ve anlayışlara göre kurulmuş olan yerel yönetim finans sistemlerinin yeni ve doyurucu kaynaklara sahip olacak biçimde geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. İşte bu amaçla yaratılan yeni mali kaynaklardan bir bölümünü 2464 sayılı Kanunun 86., 87. ve 88. maddelerinde sözü edilen belediyelerce veya belediyelere bağlı kuruluşlarca yol, kanalizasyon ve su tesisi için yapılan harcamalara, bunlardan yararlanacak olan bina ve arsa sahiplerinin katılmalarını öngören "Harcamalara katılma payları" olarak adlandırılan gelirler oluşturmaktadır." ANAYASA MAHKEMESİ E. 1987/19, K. 1987/31, T. 24.11.1987 RG 29.03.1988/ 19769

¹⁰⁹ Akdoğan, a.g.e., s. 109.

¹¹⁰ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 102.

ayrılmaktadır. Harcamalara katılma payında, lehine kamu hizmeti görülen kişinin gayrimenkulünde değer artışı olup olmadığına bakılmaksızın bu hizmetin maliyetine katılması beklenirken, şerefiyenin alınmasındaki ana sebep o gayrimenkuldeki değer artışıdır.

Jeotermal kaynaklardan elde edilen akışkanı (su, gaz ve buharı) kullanmak suretiyle yürütülen ticari faaliyet kapsamında alınan pay¹¹¹, sulama birliklerinin bakım ve onarımı altındaki kanallardan alınmış olan sulama suyu¹¹², devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar, aboneliğe dayanmayan su kullanım bedelleri¹¹³, bu kapsama giren kamu alacaklarına başka örnekler olarak verilebilir.

2.2.3. Kamu Alacaklarının Takip Masrafları

Alacaklının (ki devlet de olsa) alacağını takip ederken birtakım masraflarda bulunması kaçınılmazdır. Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin, alacakları için yaptıkları takip masrafları da AATUHK m. 1’de sayılan kamu alacakları arasında yer almaktadır. Bu masraflar kanunun, “Kanundaki terimler” başlıklı 3. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır; “*Takibat giderleri terimi, cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderleri, ifade eder.*” Kamu alacağı ile birlikte aynı alacak için yapılan masrafın da aynı rejime tabi tutulmasındaki fayda kanunun gerekçesinde de ortaya

¹¹¹ “İtiraz konusu kuralda düzenlenen idare payının, ilgililerin, il özel idaresince verilen izne istinaden Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan jeotermal kaynaklardan elde edilen akışkanı (su, gaz ve buharı) kullanmak suretiyle yürüttükleri ticari faaliyet kapsamında alındığı anlaşılmaktadır. İdare payı, idarece verilen ruhsat (izin) çerçevesinde yürütülen bir faaliyet kapsamında alınan mali bir yükümlülük olması itibarıyla resme benzemektedir. Buna karşılık idare payının, faaliyetin sonucunda elde edilen yıllık gayrisafi hâsılat üzerinden alınması yönüyle de vergiye benzediği ifade edilebilir. Dolayısıyla, kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle 'benzeri mali yükümlülük' kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır.” ANAYASA MAHKEMESİ E. 2013 / 41 K. 2013 / 124 T. 31.10.2013 RG 28.12. 2013/ 28865

¹¹² “1580 sayılı Yasa uyarınca kurulmuş olup tüzel kişiliğe sahip olan ve DSİ ile yapılan devir sözleşmesiyle de tesislerden yararlananlardan su ücretinin Birlik tarafından tahsil edilmesine ilişkin hüküm yer alması karşısında, davalı Birlik tarafından kamu alacağı niteliğindeki alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” DANIŞTAY 8. DAİRE E. 2004 / 2571 K. 2005 / 1107 T. 11.03.2005, E.T. 17.10.2018 www.hukukturk.com

¹¹³ “Davacı ile davalı idare arasında bir abonelik sözleşmesi bulunmadığı, davacının kaçak su kullandığı nedeniyle kaçak su bedeli tahakkuk ettirilerek dava konusu işlemle istenildiği, bu haliyle işlemin idarece kamu gücüne dayanılarak tesis edilmiş ve tek taraflı olarak uygulanan bir idari işlem niteliğinde olduğu anlaşıldığından, uyuşmazlığın idari yargının görev alanına girdiği sonucuna varılmıştır.” DANIŞTAY 8.DAİRESİ E. 2007 / 3339 K. 2007 / 5682 T. 05.11.2007, E.T. 17.10.2018 www.hukukturk.com

konmuş ve bu hususta muhtemel tereddütler giderilmeye çalışılmıştır¹¹⁴. Takip masrafları yine aynı madde kapsamında yer alan ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masraflarından da farklılık göstermektedir. Takip masrafları muhakeme devam ederken değil, bittikten sonra icraya ait olan giderlerdir¹¹⁵.

2.2.4. Tahsili Emval Kanunu'na Gönderme Yapan Kanunlarda Yer Alanlar ve Özel Kanunlar AATUHK'ya göre Tahsil Edileceği Belirtilen Alacaklar

AATUHK'nın tanımların yer aldığı 3. maddesine göre, amme alacağı terimi, aynı kanunun 1. ve 2. maddesi kapsamına giren alacakları ifade etmektedir. Kanunun 2. maddesine göre ise muhtelif kanunlarda, Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur. Dolayısıyla eski tarihli, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacakların, bundan böyle AATUHK'ya göre takip ve tahsili gerekmektedir¹¹⁶. Bu tür alacaklar için AATUHK hükümlerinin uygulanabilmesi ve dolayısıyla kamu alacağı sayılmaları için, takip ve tahsillerinin Tahsili Emval Kanunu'na göre yapılacağı bir kanunda öngörülmüş olması yeterlidir. Örneğin, yolsuz harcanan köy paralarının 442 sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesiyle; mutemet avanslarının 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanununun 88. maddesiyle; asker ailelerine yapılacak yardımların 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanunun 7. maddesi¹¹⁷ ile Tahsili Emval Kanunu hükümlerine göre takip edilmesi öngörülmüştür¹¹⁸.

Bir alacağın tahsilinde Tahsili Emval Kanunu veya AATUHK hükümlerinin uygulanmasına yapılan atıflar, söz konusu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır. Bu tür yollamalar, alacaklı kuruma kamu gücünü kullanma ve

¹¹⁴ “Tasarının 4. maddesiyle kamu alacağının ve tasarıda geçen terimlerin mahiyetleri açıklanmıştır. Kovuşturma giderlerinin de kamu alacağı mahiyetinde olup olmadığı, halen tatbikatta birçok tereddüt ve ihtilâflara yol açmaktadır. 'Kovuşturma giderlerinin takip ve tahsilini ayrı bir rejime tâbi tutmak, alacaklı kamu idaresini aynı borçlu hakkında takip masrafları için bir de adlî icra merciinde takip yapmaya sevk eder. Borç bir kamu alacağının tahsilini takip sırasında tekevvün etmiş olduğuna göre kamu alacağı ile birlikte tahakkuk eden masrafın da aynı usulle tahsilinde her bakımdan fayda vardır.” http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekliler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf E.T. 27.10.2018

¹¹⁵ Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 45.

¹¹⁶ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 90.

¹¹⁷ “Belediye encümenleri ve köy ihtiyar meclisleri tarafından tevzi olunan yardımı yapmaktan imtina edenlerden nakdî yardımlar şehir ve kasabalarda belediyelerce Tahsili Emval Kanununa ve köylerde Köy Kanunu'nun 66. maddesi hükümlerine göre tahsil olunur.”

¹¹⁸ Candan, a.g.e., s. 17.

AATUHK’da var olan cebren tahsil usullerinden faydalanma amacını taşımaktadır¹¹⁹. Yollamaların mevcut olduğu çeşitli kanunlara bakıldığında bu yollamaların iki türlü olduğu; birinci tür yollamanın AATUHK hükümlerinin tümüne, ikincisinin ise yalnızca takip ve tahsil usullerine yapıldığı göze çarpmaktadır. Örneğin; 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu m. 37/3’te yapılan yollamaya göre; süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları kurum alacağına dönüşür ve bu alacakların tahsilinde, AATUHK m. 51, m. 102 ve m. 106 hariç diğer maddeleri uygulanır. 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu¹²⁰ (KTK) da AATUHK’ya yollama da bulunan kanunlara verilebilecek örneklerden bir başkasıdır. Kanunun 35. maddesi uyarınca muayene istasyonlarınca araç muayeneleri için alınması gereken hazine payını süresinde ödemeyen ya da eksik ödeyen yetki verilen gerçek veya tüzel kişilerden, söz konusu tutarlar AATUHK hükümlerine göre ilgili vergi dairesince tahsil edilir. Yine aynı Kanun’un 115. maddesine göre süresinde ödenmeyen para cezaları için AATUHK hükümleri uygulanır.

2.3. KAMU ALACAĞININ TARAFLARI

Bir tarafında alacaklı diğer tarafında borçlunun bulunduğu borç ilişkisi bu iki taraf arasındaki hukuki durumu ifade eder. Borç ilişkisi, iki taraflı bir durum arz etmekle, borçlu taraf alacaklı lehine bir şey vermek, bir şey yapmak veya bir şey yapmamak gibi bir edimi yerine getirme yükümlülüğü altına girer. Niteliği itibarıyla bir borç ilişkisi olan kamu alacaklarında da kamu alacaklısı ve kamu borçlusu olarak ifade edilen iki taraf bulunur.

2.3.1. Kamu Alacaklısı

AATUHK m. 3’te alacaklı, alacaklı amme idaresi terimiyle; devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak sıralanmıştır. Mali yükümlülük koyma yetkisi kanun koyucuya, bunlardan doğan kamu alacaklarını tahsil etme yetkisi ise kural olarak devlete aittir¹²¹. Kamu icra hukukunda devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin ayrı ayrı zikredilmesinin kamu alacaklarının cebri takibi ve tahsilinde görev ve yetki

¹¹⁹ Candan, a.g.e., s. 18.; Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 90.

¹²⁰ Karayolları Trafik Kanunu, Kanun Numarası: 2918, Kabul Tarihi: 13.10.1983, RG 18.10.1983/ 18195

¹²¹ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 95.

kapsamında bir önemi ve işlevi bulunmaktadır¹²². Tahsilat Genel Tebliği'nde de alacaklı amme idareleri, devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmaktadır. Ayrıca AATUHK m. 1'de alacaklı amme idaresi olarak sayılmamakla birlikte, özel kanunlarda alacakları AATUHK hükümlerine göre takip edileceği belirtilmiş olan kamu tüzel kişileri de alacaklarının takibinde bu Kanun hükümlerini uygulamaktadır. Örneğin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca Kurumun AATUHK kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup, imtiyazlı alacaktır. Bunun yanı sıra, Kurumun taraf olduğu her türlü dava ve icra takiplerinin kısmen veya tamamen aleyhe neticelenmesi halinde, İİK'da yazılı tazminat ve cezalar, Kurum hakkında uygulanmaz. Yine, 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'na göre, süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları Kurum alacağına dönüşür¹²³. Alacakları, kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da kamu alacaklısı sayılırlar¹²⁴.

Kamu alacakları tahsil dairesi tarafından alacaklı kamu idaresi adına tahsil olunur. Kamu İcra Hukuku'nda alacaklı kamu idaresi (İcra İflas Hukukundan farklı olarak) aynı zamanda bir takip ve tahsil dairesi olarak çalışır¹²⁵. Ancak bir kamu tüzel kişisine ait kamu alacağı, alacaklı olmayan bir başka kamu tüzel kişisi eliyle de tahsil olunabilir ki bu durumla, vergi dışı alacaklarda sık karşılaşılır. Tahsil dairesi, AATUHK m. 1'de *“Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır. Kamu alacaklısının bu Kanunu uygulamakla görevli dairesi, servisi ve memurları ve bunların görevleri ilgili mevzuatta gösterilir¹²⁶. Her idarenin tahsil dairesinin teşekkülü, görev ve sorumlulukları, kanuni idare ilkesi gereği, o idareyle ilgili kanun veya diğer mevzuatta öngörülmüştür. Dolayısıyla herhangi bir kamu alacağının hangi tahsil dairesi tarafından

¹²² Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi İcra Hukukunda Devlet Kavramının Niteliği ve İşlevi”, İstanbul, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.6, S. 2 (2018), s. 251.

¹²³ 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu m. 37: “Süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları Kurum alacağına dönüşür ve bu alacakların tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51., 102. ve 106. maddeleri hariç diğer maddeleri uygulanır.”

¹²⁴ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 96.

¹²⁵ Yerlikaya, a.g.m., s. 251.

¹²⁶ Candan, a.g.e., s. 47.

tahsil edileceği kanunla belirlenmektedir. Tahsil dairesi olarak öngörülme­yen bir dairenin tahsil işlemleri yapması veya tahsil yetkisi bulunmayan bir tahsil dairesinin yaptığı işlemler, yetki unsuru bakımından hukuka aykırılık teşkil eder¹²⁷.

Kamu alacaklarının takibinin, bu idarelerin mahalli tahsil daireleri tarafından yapılması esastır. Ancak, borçlunun veya mallarının başka mahallerde bulunması halinde, tahsil dairesi, borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı nev’iden tahsil dairelerine niyabeten yaptıracağı AATUHK m. 5’de hüküm altına alınmıştır.

Devlet alacaklarının takibinde yetkili tahsil daireleri, Tahsilat Genel Tebliği’nde *Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri*¹²⁸, *Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı malmüdürlükleri ve muhasebe müdürlükleri* şeklinde belirtilmektedir. Ayrıca, gümrük mevzuatı uyarınca alınan amme alacakları için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’na bağlı tahsil daireleri yetkilidir. Belediyelerde ise BGK’nın 102. maddesine göre; VUK’ta belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere; Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir. Ayrıca belediye gelirlerinin tahsili konusunda bir tahsilat yönetmeliği halen yürürlükte olup, yürütülmesi gereken iş ve işlemler bu yönetmelik çerçevesinde yerine getirilmektedir¹²⁹.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında ise tahsil yetkisi yönetim kuruluna aittir. Örneğin, 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu

¹²⁷ Üstün Gül, a.g.e., s. 40.

¹²⁸ 5345 GİBİBDHK’ya göre, Vergi Dairesi Başkanlığı’nın amacı, yetki alanı içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaktır. Ayrıca Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile personel atama, disiplin, terfi, sicil, harcırah ve benzeri özlük işlemlerinden dolayı idarî yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek, mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.

¹²⁹ Belediye Tahsilat Yönetmeliği, Resmî Gazete Tarihi: 21.03.1958, Resmî Gazete Sayısı: 9864

m. 11/g ile oda üyelerinden yıllık aidatları elektronik ortamda tahsil etmek görev ve yetkisi, oda yönetim kuruluna bırakılmıştır.

Bu kadar çeşitlilik gösteren alacaklı taraf her defasında ayrı ayrı belirtilmek yerine, çalışmada, bütün kamu alacaklılarının yerine kullanılmak üzere “*alacaklı kamu idaresi*” kavramı tercih edilmiştir.

2.3.2. Kamu Borçlusu

Bir kimseyi bir borcu ödemek zorunda bırakan şey; alacaklıyla arasında gerçekleşen ve borcun doğumuna sebep olan hukuki bir durumdur. Mevzuatta yer alan bir ilişki veya gerçekleşen bir olay nedeniyle amme borçlusu sıfatını kazanan bir kişi, alacaklı durumunda olan tarafa bu borcunu ifa etmek zorundadır. İfa edilmeyen kamu alacaklarının tahsilinde izlenecek yol bizatihi AATUHK’nun varlık nedenidir. Kaldı ki AATUHK m.1 kapsamına vergi, resim, harç başta olmak üzere birçok kamu alacağı girmektedir.

AATUHK m. 3’e göre amme (kamu) borçlusu veya yalnızca borçlu terimi şu kişi veya kişileri ifade etmektedir;

- i) Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları
- ii) Bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını
- iii) Vergi mükelleflerini,
- iv) Vergi sorumlusunu,
- v) Kefili
- vi) Yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini,

Hükümde ilk olarak yer verilen “kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler” ifadesiyle esasında, bütün kamu borçluları kastedilmektedir. Devamında ise vergi mükellefi, vergi sorumlusu gibi bu kapsama doğrudan dahil olanlar yeniden sayılmaktadır. Bazı yazarlar bu sayım tekniğinin tercih edilmesinin altında yatan şeyi, “kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler” denilerek yalnızca borcu kesinleşip tahsil aşamasına gelmiş kamu borçlularının kastedildiği; sonrasında zikredilenlerle birlikte, ödenecek aşamaya gelmemiş bir kamu alacağının borçlularının da kamu borçlusu sayılması gerektiği olarak

açıklamaktadırlar¹³⁰. CANDAN’a göre ise kamu borçluları olarak vergi mükellefleri, vergi sorumluları madde metninde en başta sayılmalı daha sonra sırasıyla diğer kamu alacaklarını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler zikredilmeliydi. Burada karışıklığa neden olan husus, kamu alacağını ödemek zorunda olanların en başta sayılmasıdır. Aslında kanun koyucu bu kullanımla vergi dışında kalan bütün kamu alacaklarını kastetmektedir¹³¹. Kanaatimizce bu tanımın, vergilendirme işlemlerinden doğanlar başta olmak üzere, kamu alacaklarını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilcileri, mirasçıları, kefilleri şeklinde anlaşılması daha uygun olacaktır.

Çalışmanın ilerleyen bölümünde fail bahsinde detaylı olarak açıklanacağı üzere, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili olabilme bakımından kamu borçlusu sıfatını haiz olmak yeterli olmayıp ayrıca ilgili kimse hakkında takibe başlanmış olmalıdır. Bu nedenle kimlerin kamu borçlusu olduğu/olacağı hususu fail olmak açısından önemli görüldüğünden aşağıda bu kimselere kısaca değinilecektir.

2.3.2.1. Vergi Mükellefi

Mükellef, VUK m. 8’e göre, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. GK m. 3/11’e göre ise yükümlü, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerdir. Mükellef, verginin asıl borçlusudur. Bir kişinin mükellef olabilmesi için;

- Vergiyi doğuran olay onun kişiliğinde gerçekleşmeli
- Vergiyi kendi malvarlığından ödemek zorunda olmalıdır

Bu şartlar kümülatif şartlar olup aynı anda bulunmalıdır¹³². Mükellef, gerçek veya tüzel kişi, bir özel hukuk kişisi veya bir kamu kurumu olabileceği gibi vatandaş ya da yabancı bir gerçek veya tüzel kişi olabilir. Mükellefiyet kanunlardan doğan bir hukuki durum olup sözleşme ile yasalara aykırı olarak değiştirilemez¹³³. Zira VUK m. 8/3’e göre “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete*

¹³⁰ Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbacı, *Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1988, s. 60.

¹³¹ Candan, a.g.e., s. 24.

¹³² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 88.

¹³³ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 77.

veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz¹³⁴.”

Vergi mükellefiyeti için fiil ehliyeti şart değildir. Fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kişiler vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girdiklerinde fiil ehliyetleri varmış gibi vergilendirilirler¹³⁵. Hukuken küçük veya kısıtlı olarak nitelendirilebilecek bu kimselerin vergiye ilişkin ödevleri bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilirler.

VUK m. 9/2 gereği, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olmasının da mükellefiyete etkisi bulunmamaktadır. Örneğin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek, faturada yazılı bedelin %2'si oranında komisyon geliri elde ettiği belirlenen bir yükümlü, bu gelirle ilgili elde ettiği kazanç yönünden vergiye tabi olacaktır¹³⁶.

2.3.2.2. Vergi Sorumlusu

Hukukun çeşitli dalları bakımından farklı anlamlara sahip olan sorumluluk kavramı, vergi hukukunun önemli konularından birini oluşturmaktadır. Vergi hukukunda esas olan verginin mükellefinden alınması olmakla birlikte, vergileme ve tahsilat tekniği bakımından hukuki ve iktisadi ilişkiler bazen verginin mükellef dışından başka kimselerden alınmasını zorunlu kılmaktadır¹³⁷. Vergi sorumlusu, mükellefin de tanımlandığı, VUK m. 8'de verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi şeklinde tanımlanmaktadır. Sorumluluğun bağımlılığı ilkesi

¹³⁴ “Dış sermaye şirketi olan ve mal temin eden firma ve şirketlerin ihracatına aracılık eden yükümlü şirket, gümrük çıkış beyannamelerini, ihracat faturalarını hazırlayarak, ihracat işleminin tüm prosedürlerini kendisi yapmaktadır. İhracatı fiilen ve hukuken gerçekleştiren şirketin, ihracatta vergi iadesi olarak adına tahakkuk eden hasılatın bir kısmını özel sözleşmelerle alt firmalara aktardığını beyan etmesi vergi iadelerinin geri ödenmesinde asıl sorumlunun kendileri olduğu gerçeğini değiştirmez. VUK'un vergi ehliyetini düzenleyen 9. maddesinin 2. fıkrası, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu kaldırmayacağını hükme bağlamıştır.” DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 1988 / 5272, K. 1989 / 4044, T. 22.11.1989, E.T. 07.11.2018 www.hukukturk.com

¹³⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 89.

¹³⁶ İçeriği itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleyerek, faturada yazılı bedelin %2'si oranında komisyon geliri elde ettiğinden bahisle yükümlü adına salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve geçici vergiye karşı açılan davanın kaçakçılık cezalı gelir vergisi ile geçici vergiye bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezası yönünden reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar hükmü temyiz edilmiştir. VUK'un 9. maddesinde vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının yükümlülüğü ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı, aynı kanunun 3. maddesinde de vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu kurala bağlandığından vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. 2000 / 176, K. 2000 / 350, T. 27.10.2000, E.T. 07.11.2018 www.hukukturk.com

¹³⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 92.

gereği, sorumluluk, ilgili olduğu olayın gerçekleşmesiyle doğar ve borcun ödenmesi ile sona erer¹³⁸. Sorumluluğun bir başka özelliği de fer'i nitelikte oluşudur. Yani vergi sorumlusu fer'i bir kamu borçlusudur¹³⁹. Sorumlulara, görevi yerine getirmedikleri takdirde ve vergi borcunun asıl kamu borçlusu yani mükelleften alınamaması halinde başvurulması gerekir.

Vergi sorumlusu konumundaki kişilerin durumu ve sorumluluklarının niteliği birbirinden farklı olabilmektedir. Bu konudaki tartışmalara, çalışmayı doğrudan ilgilendirmediklerinden derinlemesine girilmeden sorumluluk türleri aşağıdaki gibi incelenecektir.

2.3.2.2.1. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu

Bir hukuki işlem, kural olarak o işlemi yapan kişi hakkında hüküm ve sonuçlarını doğurur. Ancak, fiili ve hukuki engeller kimi zaman bir kimsenin bu işlemleri yapmasına imkân vermeyebilir. Bu gibi durumlarda hukuk düzeni bir başka kişinin, ilgili kişi ad ve hesabına hukuki işlem yapmasına izin vermektedir. Bir kişinin, hüküm ve sonuçları başka bir kişinin hukuk alanında doğmak üzere o kişinin namına ve hesabına hukuki işlem yapma yetkisine temsil denir¹⁴⁰. Temsil yetkisi, kaynağı açısından iradi ve kanuni temsil olmak üzere ikiye ayrılır. Eğer temsil yetkisi temsil edilenin iradesinden kaynaklanıyorsa iradi temsilden; kaynağını kanundan alıyorsa kanuni temsilden söz edilir¹⁴¹. Mali hukukta kanuni temsilci kurumuna yer verilmesinin başlıca nedenleri fiil ehliyeti olmayanların da mükellef veya vergi sorumlusu olabilmeleri ve tüzel kişiler ile kişiliği olmayan bazı ortaklıklarının ve mal topluluklarının vergi ve diğer kamu alacakları ile ilgili ödevlerinin kanuni temsilciler aracılığıyla zamanında ve doğru bir biçimde yerine getirilebilmesidir¹⁴².

Kanuni temsilciler, gücünü ve yetkisini kanundan alarak mükellefin vergilendirme ile ilgili tüm ödevlerini yerine getirmekten vergi dairesine muhatap olarak sorumludurlar¹⁴³. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu şu alt başlıklarda incelenir.

¹³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 84.

¹³⁹ Çelik, a.g.e., s. 40.

¹⁴⁰ Eren, a.g.e., s. 424.

¹⁴¹ Eren, a.g.e., s. 430.; Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 9. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s. 73.

¹⁴² Çelik, a.g.e., s. 104.

¹⁴³ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsili Hukuku*, s. 47.

2.3.2.2.1.1. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu

Vergi ehliyetinin temelini mali güç oluşturduğu için küçüklerin ve kısıtlıların vergi ehliyetleri bulunmaktadır¹⁴⁴. Küçüklerin ve kısıtlıların, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Kanuni temsilciler vergi kanunlarının yüklediği ödevleri zamanında ve doğru olarak yerine getirdikleri takdirde vergi, küçüğün ya da kısıtlının malvarlığından alınır. Ancak kanuni temsilciler bu ödevleri yerine getirmediklerinde, VUK m. 10/2 gereği mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Alacaklı tahsil dairesi, alacağını mükellef veya vergi sorumlusunun malvarlığından tahsili yoluna gitmeden kanuni temsilciye doğrudan başvuramaz¹⁴⁵. Bu durum, kamu alacakları bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğunun fer'i nitelikte olduğunu göstermektedir¹⁴⁶. VUK m. 10/3 uyarınca temsilciler, bu suretle ödedikleri kamu alacakları için asıl mükellefe rücu hakları vardır.

Vergi ödevlerini küçük veya kısıtlı adına yerine getirmek görevini üstlenmiş olan kanuni temsilciler, söz konusu ödevlere aykırı bir davranış sergilediklerinde kanun gereği gündeme gelen ceza yaptırımları, doğrudan doğruya kanuni temsilciye uygulanmaktadır. Bu husus, VUK m. 332'de *"Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."* şeklinde hüküm

¹⁴⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 220.

¹⁴⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 96.

¹⁴⁶ "VUK m. 10'da, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükellef veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, VUK'un yukarıda anılan maddesine göre, kanuni temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ safhalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusu hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkânının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması, yani AATUHK ile belirlenen takip yollarının tüketilmesi gerekmektedir. "DANIŞTAY 9. DAİRESİ E. 2014 / 6480 K. 2017 / 1301 T. 07.02.2017, E.T. 17.11.2018 www.hukukturk.com

altına alınmıştır. O halde vergi cezaları bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğu aslidir. Kanuni temsilci, ödemek zorunda kaldığı ceza için küçük veya kısıtlıya rücu da edemez¹⁴⁷. Suç niteliğinde bir fiil işlenmesi halinde ise, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği, olası hapis cezası yaptırımının doğrudan doğruya fiili işleyen kanuni temsilciye uygulanacağı şüphesizdir.

2.3.2.2.1.2. Tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin idarecilerinin sorumluluğu

Mali hukukun (dolayısıyla vergi hukukunun), bağımsız bir hukuk disiplini olduğunu işaret eden durumlardan birisi de kendisine özgü kurallar içermesidir. Kendine özgü bu kurallardan birisi de medeni hukuk anlamında gerçek veya tüzel kişi olmamalarına rağmen cemaatler, iş ortaklıkları ve yatırım fonları gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi kabul edilmeleridir. Verginin konusuna giren bir faaliyeti icra etmeleri bu teşekküllerin vergilendirilmesi için yeterlidir. Bu husus, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu¹⁴⁸ (KVK) m. 2’de hüküm altına alınmıştır. “Mükellefler” başlıklı KVK m. 2’ye göre cemaatler vakıf sayılacak, iktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Aynı maddenin son fıkrasında iş ortaklıklarının tanımı da yapılarak mükellefiyetleri açıkça ortaya konmuştur¹⁴⁹. Tüzel kişiliği olmayan ancak mükellefiyet tesis edilen bu teşekküllere düşen ödevler bu teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu ile aynı maddede hüküm altına alınmış olan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecilerinin sorumluluğu gereği, bu teşekküllerin malvarlığından alınamayan kamu alacakları ve cezalar idarecilerin malvarlığından alınır. VUK m. 10/3’e göre teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için kişiliği olmayan teşekkülü oluşturanlara rücu

¹⁴⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 96.

¹⁴⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006 RG 21.6.2006/26205

¹⁴⁹ KVK m. 2/7: İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

edebilirler. Yürürlükteki kanunlara göre suç teşkil edecek bir fiil işlendiğinde ise idarecinin doğrudan sorumluluğu söz konusu olacaktır¹⁵⁰.

2.3.2.2.1.3. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu

Tüzel kişiler, temsile yetkili olan organlarınca temsil edilirler. Temsile yetkili organlar, tüzel kişinin iradesini onun adına açıklar. Tüzel kişilerde temsil organının tespiti, o tüzel kişiliğin niteliğine göre kanunlarda belirtilmektedir. Örneğin, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip olan derneklerde, temsil organı yönetim kuruludur. Yönetim kurulu bu görevini, kanuna ve dernek tüzüğüne uygun olarak yerine getirir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu¹⁵¹ (TMK) m. 85/2'ye göre bu görev, yönetim kurulunca, üyelerden birine veya bir üçüncü kişiye verilebilir.

Tüzel kişilerde temsil organlarının vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından sorumluluğu, VUK m. 10/2'de belirlenmiştir. Buna göre tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirilir. Bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu ile ilgili bir düzenleme de AATUHK'da bulunmaktadır. Kanunun mükerrer 35. maddesi şu şekildedir;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği

¹⁵⁰ “Maddi olayda tüzel kişiliği bulunmayan ve eşinin ortak olduğu lokantayı işleten sanığın, 3100 sayılı yasanın mükerrer 8. maddesine aykırı olarak müşterilere satış fişi vermediği iddia edildiğinden, bu işyerinin vergi mükellefi olmadığı ve eşinin vergi yükümlüsü olduğunun tespiti halinde, eşi ve lokantanın ortağı olan şemse tarafından verilen vekâletname örneği getirilerek suç tarihinden önce lokantanın işletilmesi, ticari faaliyetin yürütülmesi için kendisine yetki verilip verilmediği, suçun oluşumuna ne şekilde katıldığı da saptanarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 1991 / 9-228, K. 1991 / 326, T. 25.11.1991, E.T. 17.11.2018 www.hukukturk.com

¹⁵¹ Türk Medeni Kanunu, Kanun Numarası: 4721, Kabul Tarihi: 22.11.2001, RG 08.12.2001/ 24607

olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin VUK m. 10 ile AATUHK Mükerrer 35. madde ile arasında kapsam, dayanak, koşul, nitelik, sınırlar açısından farklar bulunmaktadır¹⁵². Bunlardan başlıcaları ise;

- VUK m. 2’de gümrük idareleri tarafından alınan vergilerin bu kanuna tabi olmadığı belirtilerek GK’nın 242. maddesi hükümlerine atıfta bulunulmuştur. Dolayısıyla gümrük ve tekel idarelerince tahsili öngörülen vergi, resim ve harçlar VUK m. 10 kapsamında değerlendirilmez. Söz konusu bu alacaklar AATUHK’ya göre kamu alacağı sayıldıklarından, Mükerrer 35. maddenin kanuni temsilciler için öngördüğü sorumluluğun kapsamı içinde yer almaktadır. Buradan çıkan sonuç ise AATUHK’un Mükerrer 35. maddesinin kanuni temsilciler için getirdiği sorumluluğun, VUK m. 10’da öngörülen sorumluluktan daha geniş kapsamlı olduğudur.
- VUK m. 10 düzenlemesine bakıldığında, sorumluluğun, kanuni temsilcinin görevini yerine getirmemiş olması veya gereği gibi yerine getirememiş olmasının sonucunda doğduğu anlaşılırken; AATUHK Mükerrer 35. maddede öngörülen sorumluluk, kanuni temsilcilere yüklenen böyle bir görevin sonucu olmayıp, sırf kanuni temsilci sıfatına sahip olunmasından doğmaktadır.
- VUK m. 10’da kanuni temsilci bakımından kusur sorumluluğu, AATUHK Mükerrer m. 35’de ise, kusursuz sorumluluk hâlleri kabul edilmiştir¹⁵³.

¹⁵² Farklarla ilgili Bkz.: Elif Kurdoğlu, *Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 84-88.

¹⁵³ Salim Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 14.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019, s. 100.; “Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik yukarıda yer verilen hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden,

2.3.2.2.1.4. Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin temsilcilerinin sorumluluğu

VUK m. 10’da yer alan sorumluluk, Türkiye’de bulunmayan gerçek veya tüzel kişi mükellefleri tahsil dairesine karşı temsil eden temsilcilerine de şamildir. Burada kurulan temsil ilişkisi iradidir¹⁵⁴. Bu itibarla, Türkiye’de bulunmayan gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin temsilcileri, vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla, vergi ve buna bağlı alacakların kısmen veya tamamen mükelleflerin malvarlığından alınamamasına yol açmışlarsa, bu alacaklardan malvarlıklarıyla sorumlu olmaktadırlar. Temsilciler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

2.3.2.2.2. Mirasçılarının sorumluluğu

Ölüm bir hukuki olay olup, Türk hukuk sisteminde ölüm halinde, ölenin hem alacakları hem de borçları bir küle halinde, başkaca bir işleme gerek kalmaksızın mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçer. TMK’nın “*Mirasçılarının Sorumluluğu*” başlıklı 641. maddesi uyarınca mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar. Mirasçılarının üçüncü kişilere karşı sorumluluğu müteselsil sorumluluk olmakla, mirasçılar, bölünmesine veya nakline alacaklı tarafından açık veya örtülü olarak rıza gösterilmemiş olan tereke borçlarından dolayı, paylaşmadan sonra da bütün malvarlıklarıyla müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Mali hukukta ise bu durum, medeni hukuka göre farklılık arz etmektedir. Mirasçılarının sorumluluğu VUK’ta ve paralel olarak AATUHK’da düzenlenmiştir. VUK’un “*Mirasçılarının Sorumluluğu*” başlıklı 12. maddesine göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar. TMK’nın ilgili hükümlerine göre kanuni mirasçılar; murisin kan hısımları (altsoy, ana ve baba, büyük ana ve büyük baba), sağ kalan eş, evlatlık ve mirasçı bırakmaksızın ölmüşse devlettir. Mansup, yani atanmış mirasçı ise miras bırakanın, mirasının tamamı veya belli bir oranını ölüme bağlı bir tasarrufla bıraktığı

VUK’un 10. maddesinde vergi ve buna bağlı alacaklar yönünden kanuni temsilcinin kusura dayalı sorumluluğunun öngörüldüğü; AATUHK’nın mükerrer 35. maddesinde ise vergi ve buna bağlı alacaklar dışında kalan kamu alacakları yönünden kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğunun düzenlendiği anlaşılmaktadır” DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. : 2019/700, K. 2020/1074, E.T. 27.11.2018 www.hukukturk.com

¹⁵⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsili Hukuku*, s. 50.

kişidir veya kişilerdir. TMK m. 516/2'ye göre bir kişinin, mirasın tamamını veya belli bir oranını almasını içeren her tasarruf, mirasçı atanması sayılır¹⁵⁵.

Görüleceği üzere VUK, mirasçının, miras bırakanın vergi borçları karşısındaki durumunu, mükellefin yerine geçme biçiminde değil, bir vergi sorumluluğu türü olarak ele almaktadır¹⁵⁶. Vergiyi doğuran olayın mirasçılarının şahsında gerçekleşmemesi ve sadece miras bırakan nezdinde ortaya çıkan borcun mirasçılara intikal etmesi de bu hukuki durumun sorumluluk olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır¹⁵⁷. Her bir mirasçının, ölenin vergi borçlarının asılları ile fer'ilerinden sorumluluğu, miras payları oranındadır¹⁵⁸.

Mirasçılarının bütün kamu alacaklarına yönelik sorumluluğu, AATUHK m. 7'de hükme bağlanmıştır. Hükümde, kamu borçlusunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar¹⁵⁹ hakkında da bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği belirtilmiş ve mirasçının, deftere kaydedilmemiş olsa dahi, amme alacağından, mirastan kendisine düşen miktar ile mesul olduğu ifade edilmiştir.

Vergi cezalarında ise cezaların şahsiliği ilkesi uygulama alanı bulur. VUK m. 372 hükmü gereği, ölüm halinde vergi cezaları düşer. Dolayısıyla, vergi cezası ne tür ve hangi aşamada olursa olsun, mirasbırakanın ölümü tarihi itibarıyla henüz ödenmemiş

¹⁵⁵ “Mirasçı nasbının ölümü bağlar tasarruf şekillerinden birisi ile yapılması zorunludur. Mirasçı nasbı ivazsız (karşılıksız) olabileceği gibi, ivazlı da olabilir. Fakat doğuracağı hukuki sonuç aynıdır. Ancak ivazsız olarak mirasçı nasbı hem miras mukavelesi hem de vasiyetin her çeşidi ile (resmi şekilde ya da el yazısı veya sözlü) yapılabildiği halde, ivazlı şekilde mirasçı nasbı tarafların karşılıklı borç yüklediği için miras mukavelesi şeklinde yapılması zorunludur.” YARGITAY 2. HUKUK DAİRESİ, E. 1976 / 3108, K. 1976 / 3674, T. 27.04.1976, E.T. 27.11.2018 www.hukukturk.com

¹⁵⁶ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 230.

¹⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 83.; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 101.

¹⁵⁸ “VUK m. 12 uyarınca mirasçılarının her birisi murisin vergi borçlarından miras hissesi oranında sorumlu olacağından, murisin elde ettiği gelir nedeniyle varisler adına hisseleri oranında ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekir.” DANIŞTAY 4. DAİRESİ, E. 2010 / 2602, K. 2010 / 5736, T. 25.11.2010, E.T. 29.11.2018 www.hukukturk.com

¹⁵⁹ “Olayda, mirasçı olan davacının, murisi olan ...'in terekesinin borca batık olması sebebiyle, ... Asliye Hukuk Mahkemesinin 23.06.1999 gün ve E: 1998/808, K: 1999/518 sayılı kararıyla mirasın hükmen reddedilmiş olduğunun tespitine karar verildiği ve kararın 31.03.2000 gününde kesinleştiği görülmektedir. Bu durumda, borçlu şirketin kanuni temsilcisi olması nedeniyle şirket vergi borçlarından sorumlu tutulan muris ...'in mirasının reddolunduğu mahkeme kararıyla sabit olduğundan, davacı adına mirasçı sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinde yasal uyarlık bulunmamaktadır.” DANIŞTAY 11. DAİRE, E. 1999 / 2966, K. 2000 / 3472, T. 21.09.2000, E.T. 29.11.2018 www.hukukturk.com

ise, ölümle birlikte düşmekte ve mirasçılara intikal etmemektedir¹⁶⁰. Ölüm, bu cezaların tahsilinden vazgeçilmesini gerektirmektedir¹⁶¹.

2.3.2.2.3. İşi devralanların sorumluluğu

Gerçek kişiliğin son bulma hallerinden birisi olan ölüm halinde, birden çok mirasçı bulunması durumunda, mirasın geçmesiyle birlikte paylaşmaya kadar mirasçılar arasında, terekedeki bütün hak ve borçları kapsayan bir ortaklık meydana gelir. Bu hale benzer bir durum, tüzel kişiliğin son bulma şekillerinden kurumların devri veya bölünmesinde gerçekleşir. Teşebbüslerin KVK'nın 18-20. maddelerinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılan birleşmelerde, devralan veya bölünme sonrası kurum, vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmemesine rağmen devredilen veya bölünen kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ve diğer ödevlerinin yerine getirmeyi üstlendiğinden, bunların tüm vergi borçlarından sorumlu olmaktadır. Bu halde de mirasçılarının sorumluluğunda olduğu gibi mükellefiyetten çok sorumluluk söz konusu olmaktadır. Devralan veya bölünme sonrası kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek tüm borçlarını taahhüt eden külli halef olduğu için vergiyi doğuran olay kendisine izafe edilmektedir¹⁶².

2.3.2.2.4. Tasfiye memurlarının sorumluluğu

Tasfiye, bir teşebbüsün batması, kapanması vb. sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi, likidasyon anlamına gelmektedir¹⁶³. Tüzel kişilerin tasfiye işlemlerinin tasfiye memurlarınca yerine getirileceği AATUHK'nın 32. maddesinde belirlenmiştir. Tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde, bunların vecibeleri, tasfiyeyi yürütenlere geçer.

Tasfiye memurlarının sorumluluğuna yönelik hükümler KVK'da, VUK'ta ve AATUHK'da yer almaktadır. KVK'ya tabi kurumlar bakımından KVK, diğer kurum ve

¹⁶⁰ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 231.

¹⁶¹ "Olayda, davacılar murisi ...'ya verilen idari para cezasının iptali istemiyle bu davanın adı geçenin 01.11.2005 tarihinde ölümü üzerine mirasçıları tarafından açıldığının anlaşıldığı, ceza sorumluluğunun bireyselliği ilkesinin idari para cezaları alanında da geçerli olduğu, anılan idari para cezasının mirasçılardan tahsili olanağının bulunmadığı..." DANIŞTAY İDARİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. 2006 / 2914, K. 2007 / 1316, T. 31.05.2007, E.T. 29.11.2018 www.hukukturk.com

¹⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 83.

¹⁶³ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b5310e5aee5d4.41018556 E.T. 30.11.2018

işletmeler bakımından ise AATUHK hükümleri uygulanır. Esasen, bu konuda her iki kanunda yer alan hükümler büyük ölçüde benzerlik göstermektedir¹⁶⁴.

Tasfiyeyi düzenleyen KVK m. 17/7 uyarınca, tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, İİK m. 207'ye uygun bir karşılık ayırmadan, aynı kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Tasfiye memurlarının sorumlu olduğu sürecin tespiti ise VUK m. 162 ile yapılmıştır. İlgili hükme göre tasfiye memurları, tasfiye kararının alınmasından, vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona erdiğinin vergi dairesine bildirilmesine kadar sorumludurlar¹⁶⁵.

AATUHK'da tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen “*tasfiye halinde mesuliyet*” başlıklı 33. madde, ödev niteliğinde bir fıkra ile başlamıştır. İlk fıkra uyarınca tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler. Sorumluluğun kapsamı ve hukuki niteliği ise söz konusu maddenin ikinci fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Tasfiye memurlarının sorumluluğu yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.

Tasfiye memurlarının sorumluluğunu içeren, KVK ile AATUHK düzenlemeleri arasında birtakım farklar göze çarpmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- AATUHK m. 33'de belirlenen sorumluluk, tasfiye halindeki kurumun her türlü nitelikte kamu borçlarını içermektedir. KVK m. 17/7'deki sorumluluğa ise, kuruma ait vergi asılları, zamları ve cezaları dâhil olup, daha dar kapsamlıdır.

¹⁶⁴ Oktar, a.g.e., s. 102.

¹⁶⁵ Çelik, a.g.e., s. 111.

- AATUHK m. 33'e göre, tasfiye memurlarının sorumluluğuna tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacakları dâhil edilmişken, KVK'da bu kapsam tahakkuk etmemiş olan vergiler açısından sadece itirazlı olanlarla sınırlandırılmıştır.
- Tasfiye memurlarının sorumluluk miktarı ile ilgili AATUHK'da üst limit mevcutken, KVK'da bu hususta bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.3.2.2.5. Limited şirket ortaklarının sorumluluğu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹⁶⁶ (TTK) m. 573'e göre limited şirket; kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşan sermaye şirketi hüviyetinde bulunan bir ticaret şirkettir. Aynı madde uyarınca, limited şirkette ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Yani ilke olarak limited şirketlerin ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye paylarıyla sınırlı tutulmuştur¹⁶⁷.

AATUHK m. 35 bu ilkeye önemli bir istisna getirmektedir. Buna göre, limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından, sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve AATUHK hükümleri gereğince takibe tutulurlar.

Limited şirketin kamu borcu için öncelikle şirketin malvarlığına başvurulması, şirket malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen borç için kanuni temsilciye, kanuni temsilcilerden takip ve tahsil edilemeyen kamu borçları içinse limited şirket ortağına yönelmek gerekmektedir¹⁶⁸. Dolayısıyla kamu alacağının şirketin malvarlığından takip ve tahsili süreci tamamlanmadan kanuni temsilciye ve ortaklara yönelmek mümkün değildir¹⁶⁹. Ancak ortakların 3. derece ve feri sorumluluğu

¹⁶⁶ Türk Ticaret Kanunu, Kanun Numarası: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011, RG 14.2.2011/27846

¹⁶⁷ "Limited şirket, sermaye ortaklığı olup, ortakların sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Sermaye borçlarını ödeyen ortakların, şirkete ve şirketin alacaklarına karşı herhangi bir sorumlulukları bulunmadığından, kişisel yönden dava ve takip olunamazlar." YARGITAY 11. HUKUK DAİRESİ, E. 2002 / 3910, K. 2002 / 7659, T. 16.09.2002, E.T. 01.12.2018 www.hukukturk.com

¹⁶⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 668.; Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsili Hukuku*, s. 54.

¹⁶⁹ "Limited şirketlerde ortakların sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Kural olarak ortaklar, limited şirketin borçlarından sorumlu değildirler. Ancak, AATUHK'nın 35. maddesinde limited şirket ortaklarının şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye

karşısında olan görüş ve kararlar da mevcuttur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ortakların kamu alacaklarından sorumluluğu arasında sıralama yapmayı gerektirecek bir durum bulunmadığından, kanunda böyle bir öncelik sırasının bulunmadığını belirtmiştir¹⁷⁰.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Ayrıca yine 35. maddenin 5766 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değişik üçüncü fıkrasına göre, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. 5766 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 06.06.2008 tarihinden önce limited şirket ortaklarının paylarını devretmesi ve bu durumun ticaret siciline tescili sorumluluğu kaldırıcı yönde etki yapmakta ve söz konusu sorumluluk payı devralan yeni ortağa geçmekte iken, bu tarihten sonra eski ortağın dönemindeki kamu borçlarından eski ortak ile yeni ortağın müteselsil olarak sorumlu tutulması benimsenmiştir¹⁷¹.

hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları düzenlenmiştir. Bu hükmüne göre ortaklar şirketin kamu borçlarından şirketten tahsili imkânının kalmaması halinde sorumlu olacaklardır. YARGITAY 11. HUKUK DAİRESİ, E. 2016 / 427, K. 2017 / 141, T. 10.01.2017, E.T. 01.12.2018 www.hukukturk.com

¹⁷⁰ “Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin belirtilen düzenlemeler, bu sorumluluğun koşulları yönünden farklı içerik taşımaktadır. Kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları, doğrudan doğruya sorumlu tutulmuştur. Kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu, sermaye payına isabet eden borçla sınırlanmış olup kanuni temsilcilere rücu olanağı tanınmış olmasına karşın, ortaklara böyle bir rücu olanağı tanınmış değildir. Tüm bu nedenlerle iki ayrı sorumluluk durumu aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığından Yasada böyle bir öncelik sırası yapılmış değildir. Bu durumda, davacının, ödeme emirlerine konu vergi borcunun ait olduğu dönemde şirket ortağı olduğu anlaşılmış olup kamu alacağı nedeniyle takip edilebileceği sonucuna varıldığından, vergi mahkemesince, öncelikle kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği yolundaki yargıya dayanılarak verilen ödeme emirlerinin iptaline ilişkin ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. 2013 / 150, K. 2014 / 96, T. 19.02.2014, E.T. 01.12.2018 www.hukukturk.com; Ödeme emirlerine konu vergi borcunun ait olduğu dönemde şirket ortağı olduğu anlaşılan davacının hissesi oranında takip edilebileceği; kanuni temsilciler ile ortaklar arasında kamu alacağının takibi açısından bir öncelik sırası bulunmadığı hakkında başka bir karar için Bkz.: DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. 2013 / 150, K. 2014 / 96, T. 19.02.2014, E.T. 01.12.2018 www.hukukturk.com

¹⁷¹ “AATUHK’nın 35. maddesinden doğan ve limited şirket ortaklarını, şirketten tahsiline olanak bulunmayan kamu alacaklarının ödenmesinden doğrudan doğruya ve payları oranında sorumlu tutan kural karşısında, tahsili gereken kamu alacağını yaratan vergilendirmenin ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, paylarını devretmiş olsalar da ortak olduğu dönemlere ilişkin olup şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından kaynaklanan sorumlulukları devam edeceğinden, vergi mahkemesi kararının hükmüne esas aldığı gerekçesi yasaya uygun düşmemiş ise de kamu alacağının ait olduğu 2001 yılında davacının ortaklık sıfatı bulunmadığından ödeme emirlerinin iptali yolunda

2.3.2.2.6. Kamu alacaklarını kesenlerin sorumluluğu

Kamu alacağının kaynakta kesilmesi veya daha sık kullanılan bir deyimle stopaj, mali hukuk mevzuatında kendisine geniş bir yer bulmaktadır. Bilhassa vergi kesintisi olarak bilinen bu yöntemle vergi borcunun doğması aşamasında, yükümlünün yerine bir başkası vergiyi keserek vergi dairesine yatırmakla görevlendirilmektedir. Yükümlünün bildirimde bulunarak zamanında ödemeyi gerçekleştireceğine duyulan şüphe nedeniyle, vergi konusu gelir ya da kazancın yükümlünün eline geçmeden kaynakta kesilmesi temeline dayanan bu yöntemin amacı, vergi güvenliğinin sağlanmasıdır¹⁷².

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Vergi kesenlerin sorumluluğu olarak tanımlanan bu sorumluluk, VUK m. 11’de düzenlenmiştir. Maddenin 3. fıkrası uyarınca, 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 olunanlar müteselsilen sorumludurlar¹⁷³. Anayasa Mahkemesi, Anayasa’da yer alan ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla önüne gelen söz konusu fıkranın, Anayasa’ya aykırılığından söz edilemeyeceği yönünde karar vermiştir¹⁷⁴.

verilen kararda sonucu itibariyle hukuka aykırılık görülmemiştir.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2010 / 5534, K. 2012 / 1268, T. 16.04.2012, E.T. 01.12.2018 www.hukukturk.com

¹⁷² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 226.

¹⁷³ VUK’a 3239 sayılı Kanun ile eklenen bu hükmün gerekçesi şöyledir; VUK m. 11’e eklenen bu fıkra ile kesilen vergilerin ve tahsil edilen KDV’nin mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır. Vergiyi kestiği halde veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için, alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsil olarak sorumlu tutularak gerçek yükümlünün bu görevini yapması sağlanmış olacaktır. Çelik, a.g.e., s. 113.

¹⁷⁴ “Bu iddiaların özünü oluşturan ana fikir, müteselsil sorumluluğun bir "ceza" olduğu düşüncesidir. Müteselsil sorumluluk bir "ceza" olarak kabul edilince; hem "cezaların şahsiliği" ve hem de "cezaların kanuniliği" ilkesi, bu iki fıkra da öngörülen düzenleme ile ihlâl edilmiş olacaktır. Bunun için söz konusu iddianın yerinde olup olmadığına araştırmaya, her şeyden önce Kanun Koyucunun bu fıkraları getirmekteki amacı tespitle başlamak gerekir. İptali talep edilen fıkra da "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi" yapılmasından söz edilmektedir. Bu hükmün uygulanması. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde yer alan vergi kesme sorumluluğundan çok Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için sözkonusudur. Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen yeni bir vergi olup bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na yetki veren hükümleri 2/11/1984’de, diğer hükümleri 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir Katma Değer Vergisinin

VUK m. 111'in son fıkrası uyarınca, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye 02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 46. maddesiyle artık "Cumhurbaşkanı" yetkilidir.

AATUHK m. 22 de *"Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur."* demek suretiyle bu sorumluluğu açıkça düzenlenmektedir. KMYKK'ya tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin yapacağı her türlü ödemelerde ya da bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde, Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması ve yapılacak ödemelerden istihkak sahiplerinin amme borçlarının kesilerek ilgili tahsil dairesine aktarılması zorunluluğu, bu sorumluluğa örnek olarak verilebilir.

2.3.2.3. Kefil

konusunu oluşturan işlemler çok çeşitli olduğu, gibi, mükellefleri de Türkiye'de bu işlemlerle ilgili yerli ve yabancı şahıslarla, özel hukuk tüzelkişileri ve her türlü kamu tüzelkişileri olabilmektedir. Öte yandan bu verginin, üretimin her kademesinde tahsili söz konusudur. Gösterdiği bu özellikler nedeniyle Katma Değer Vergisini doğuran işlemlerle ilgili gerçek ve tüzelkişiler sayıca çok fazla olabilecektir. Kanun Koyucu bu nedenle vergi tahsilatım güvence altına almak için vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zımnî ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür. Bu nedenlerle müteselsil sorumluluğun bir ceza olarak nitelendirilmesi görüşü yerinde değildir. Müteselsil sorumluluk ceza olarak nitelendirilemeyeceğine göre müteselsil sorumluluğu düzenleyen birinci ek fıkranın, Anayasa'nın 38. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen "Ceza sorumluluğu şahsidir" ilkesine aykırılığından sözedilemeyeceği gibi..." ANAYASA MAHKEMESİ, E. 1986 / 5, K. 1987 / 7, T. 19.03.1987, RG. 12.11.1987/ 19632

Kefalet, esas borçlunun yanında üçüncü bir kişinin, borcun ifasını taahhüt etmesiyle, bir borcun teminat altına alınmasıdır¹⁷⁵. Kefalet, Roma'dan günümüze uygulanagelen önemli bir hukuki müessesedir¹⁷⁶.

Günümüz hukuk uygulamasında da sık karşılaşılan kefalet, TBK'nın 581. maddesinde, bir sözleşme olarak şu şekilde tarif edilmektedir; “*kefalet sözleşmesi, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir.*” Kefalet sözleşmesinin tarafları, kefil olunan borcun alacaklısı ile kefildir. Kefil, kefalet ilişkisinin dayandığı sözleşmenin tarafı değildir¹⁷⁷.

Mali hukuk alanında da kabul gören kefalet uygulaması kendisine AATUHK m. 11'de yer bulmuştur. Eğer kamu borçlusu, AATUHK m. 10'da sayılan teminat çeşitlerinden biriyle alacaklı kamu idaresinin isteğini karşılayamıyorsa, güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek borçlu olarak gösterebilir.

“*Şahsi kefalet*” başlıklı AATUHK m. 11 incelendiğinde, geçerli bir kefalet ilişkisinin kurulması için şu şartların arandığı anlaşılmaktadır;

- AATUHK 10. maddede sayılan teminatlardan birinin sağlanamamış olması gerekir. Bu sonuca kanunun lafzından ulaşılmaktadır. Bu anlam “*..10. maddeye göre teminat sağlayamayanlar*” ibaresiyle ifade edilmektedir. Örneğin bir amme borçlusu öncelikle parasını veya bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektuplarını kamu alacaklısı idareye teminat olarak gösterirse, şahsi kefalet kurumuna başvurulmayacaktır.
- Kanunun aradığı şartlardan ikincisi, kefilin muteber bir şahıs olması gerekliliğidir. Muteber; saygın, itibarı olan, hatırı sayılır, sözü geçer, inanılır, güvenilir anlamına gelen, Arapça'dan dilimize geçmiş bir sıfattır¹⁷⁸. Buradan anlaşılması gereken, kamu alacağına kefil olan kişinin varlıklarının, kamu

¹⁷⁵ Bülent Tahiroğlu, “Roma Hukukunda Borcun Teminatlarından Kefalet”, İstanbul, *İ.Ü.H.F.D.*, C. 42, 1976, s. 323.

¹⁷⁶ Şahsi teminatın, aynı teminattan daha çok görüldüğü Roma Hukuku'nun ilk dönemlerini takiben, taşınır mal zenginliğinin artması, kişisel toprak mülkiyetinin yayılması ve borçlunun vücudu üzerindeki icranın sertliğinin azalması ile aynı teminat daha önemli hale gelmiştir. Tahiroğlu, a.g.e., s. 324.

¹⁷⁷ Şenyüz, *Borçlar Hukuku*, s. 464.

¹⁷⁸ http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b7c114d4ab446.86179409
E.T. 09.12.2018

alacağını karşılamaya yeterli olması veya bu yönde toplumda kredisinin bulunması ayrıca yine toplum nezdinde güvenilir bir kimse olarak tanınmasıdır¹⁷⁹.

- Kamu alacağına kefil olan kişinin hukuki durumu müteselsil kefil ve müşterek borçluluktur. Borç muaccel olduğundan ilk olarak asıl borçluya başvurmadan kefile başvurulamayan, böylesi bir durumda kefilin tartışma def'i ileri sürdüğü adi kefalet, kamu alacaklarına kefalette yeterli görülmemektedir.
- Son şart ise şekle ilişkindir. AATUHK m. 11/2'ye göre şahsi kefalet, tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele¹⁸⁰ ile tesis olunur. Söz konusu şartları alacaklı kamu idaresi tespit eder¹⁸¹. Mukavelenin düzenleme şeklinde olması şart olmayıp, alacaklı kamu idaresi tarafından hazırlanıp kefil tarafından imzalanıp notere tasdik ettirilmesi yeterlidir¹⁸².

Şahsi kefalette, yukarıda sayılan bütün şartlar yerine gelmiş olsa dahi alacaklı kamu idaresinin kefaleti kabul edip etmeme hususunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu durum AATUHK m. 11/3'te "*Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Tahsil dairesine bu hususta geniş bir takdir yetkisinin tanındığı göze çarpmaktadır. Özellikle kefilin muteber bir şahıs olup olmadığının tayininde ortaya daha objektif kriterlerin koyulması icap etmektedir. Tahsil dairesi, kamu borcuna kefil olmak isteyen kişinin kefaletini kabul edip etmeme konusunda sahip olduğu bu geniş takdir yetkisini kullanırken keyfi davranmamalı, teminat isteme kurumunun amacının yanında kamu borçlusunun şahsi kefil göstermesi ile ilgili koşulları özenle incelemeli ve değerlendirmelidir¹⁸³. Şahsi kefaletin kabul edilmesi halinde, tahsil dairesince kefilin takip edilebilmesi için,

¹⁷⁹ Candan, a.g.e., s. 93.

¹⁸⁰ Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar listesinde yer alan "Kişilerden resmi dairelere verilen kâğıtlar" bölümünde 16. bentte; "AATUHK m. 11 gereğince noterde düzenlenen şahsi kefaletle ilgili kâğıtlar" da sayılmış olduğundan, şahsi kefalet senetleri damga vergisinden istisnadır.

¹⁸¹ Candan, a.g.e., s. 93.

¹⁸² "Noterden tasdikli düzenleme şeklinde devir sözleşmesi, alacaklı kamu idaresi ile vergi borçlusu ve kefil arasında nev'i, miktarı ve vadesi belli bir kamu alacağının vadesinde ödeneceği taahhüdünü içeren şahsi kefaletname niteliğinde olmadığından, münhasıran dershanenin devrini ve bu devirle ilgili özel borç ve alacaklarla ilgili olarak düzenlenen bu sözleşmeye dayanılarak, devreden şahsın vergi borçları için ödeme emri düzenlenemeyeceği..." DANIŞTAY 11. DAİRE, E. 1997/3700, K. 1999/687, T. 16.02.1999 Aktaran Candan, a.g.e., s. 93.

¹⁸³ İmran Semiz, *Vergi İcra Hukukunda Teminat*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi S.B.E., (Yüksek Lisans Tezi), 2014, s. 103.

alacağın tahsil edilebilir bir aşamaya gelmiş olması, kanuna uygun olarak müracaat zamanının tayin edilmesi gerekir¹⁸⁴.

Kefil, asıl borçlunun tabi olduğu usule göre takip olunur¹⁸⁵. Asıl borç sona erdiğinde, kefalet de son bulur. Sona erme ile ilgili AATUHK'da düzenleme bulunmamakta, yalnızca kefaleti düzenleyen m. 11'in son fıkrasında, amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verileceğinden bahsedilmektedir. Bu belge normal tahsilat makbuzundan ayrı, kefilin ve asıl borçlunun adını soyadını, ödenen alacağın mahiyetini, yılını, tutarını, ödendiği tarih ve ödeme makbuzlarının tarih ve numarasını gösteren bir belgedir¹⁸⁶. Bu belge kefilin asıl borçluya rücu edebilmesini temin amacıyla verilmektedir. Uygulamada çoğunlukla, borcun ödenmesi karşılığında verilen makbuz üzerine belgede bulunması gerekli unsurları da içerir türden şerh verilmesi ile yetinildiği, müstakil bir belge verilmediği gözlemlenmektedir¹⁸⁷.

2.3.2.4. Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri

Amme borçlusu veya borçlu terimini açıklayan AATUHK m. 3'te yer alan son grup, yabancı kişi ve kurumların temsilcileridir. Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı kişi ve kurumların temsilcileri, bu kişi ve kurumların borçlarından ötürü kamu borçlusu olarak kabul edilmektedir¹⁸⁸. Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin dar mükellef olmaları durumunda, Türkiye'deki işletmesinin vergi dairesine tescilinde daimî temsilci tayini zorunludur. Daimî temsilci, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹⁸⁹'nda (GVK), bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse şeklinde tanımlanmıştır. Görüleceği üzere temsil ilişkisinin kaynağı iradidir.

Daimî temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ikincil niteliktedir. Mükelleften alınamayan veya alınamayacağı anlaşılan kamu alacağı için daimî

¹⁸⁴ Adnan Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2013, s. 38.

¹⁸⁵ "Açıklanan şartları taşıyan kamu borçlusunun kefil de AATUHK'nın 57. maddesi uyarınca asıl borçlunun tabi tutulduğu usullerle takip olunmalıdır. Bir başka deyişle; hakkında takibe geçilerek ödeme emri tebliğ edilmelidir." YARGITAY 10. HUKUK DAİRESİ, E. 2008 / 8796, K. 2009 / 19073, T. 22.12.2009, E.T. 13.12.2018 www.hukukturk.com

¹⁸⁶ Yılmaz Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2012, s. 192.

¹⁸⁷ Özbalcı, a.g.e., s. 193.

¹⁸⁸ Candan, a.g.e., s. 46.

¹⁸⁹ Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG: 06.01.1961 /10700

temsilciye gidilir. Temsilciler bu şekilde ödedikleri kamu alacakları için asıl mükellefe rücu edebilirler.

3. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI

3.1. AMME ALACAĞININ KORUNMASINA YÖNELİK İŞLEMLER ve İDARENİN SAHİP OLDUĞU BAŞVURU OLANAKLARI

Kamu hizmetlerinde, gelişmelere ve çeşitliliğe bağlı oluşan büyümeler, kamu gelirlerinin artışının başlıca nedenleri arasında yer almaktadır. Devletler kamu harcamaları yapabilmek ve büyüyen bütçelerini karşılayabilmek için birtakım gelirlere başvurmaktadır. Bu gelirler zaman içinde çeşitlenerek artmaktadır. Devlet, ihtiyaç duyduğu ve kendisi bakımından alacak teşkil eden gelirlere bir an önce kavuşmak için gerekli düzenlemeleri yapmakta ve gereken tedbirleri almaktadır. Kamu alacağının, doğumundan tahsiline kadar geçecek her aşamada korunmasını gerektiren tedbirlerin alınması, bu alacağa eksiksiz kavuşulmasında hayati bir önem taşımaktadır. AATUHK'ya adını da veren en önemli olgu tahsil olmakla birlikte, Kanun yalnızca kamu alacağının tahsiline odaklanmış olmayıp, bu aşamaya gelinceye kadar geçen süreçte kamu alacağının tahsil imkânının kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını engelleyici hükümleri de içerisinde barındırmaktadır. AATUHK'da iyi niyetli kamu borçlularına kolaylık sağlandığı gibi, diğer taraftan kamu alacağının tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı bazı güvenceler geliştirilmiştir¹⁹⁰. Kamu alacağının korunması ve tahsilatın kolaylaştırılması amacıyla öngörülen önlemlerin başında teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gelmektedir. Diğer koruma önlemleri ise rüçhan hakkı, kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler ve iptal davası olarak sayılabilir.

Hukuken, takip işlemi olarak değerlendirilmeyen ve geçici olan bu yöntemlere detaylarına girmeden değinilecektir.

3.1.1. Teminat

Genel olarak, tahsil edilememe riski taşıyan bir alacak için alınan güvence önlemi olarak tanımlanan teminat, kamu icra hukukunda, kamu alacağının korunması ve tahsilatın kolaylaştırılması amacıyla öngörülen önlemlerin başında gelmektedir. Kamu

¹⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 172.

icra hukuku açısından teminat, vergi borçlusunun, vergi alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen birtakım sebepler üzerine, alacaklının talebi üzerine borcuna karşılık olarak kanunda öngörülen değerleri güvence olarak göstermesi anlamına gelmektedir¹⁹¹. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuktan hukuki sonuçları açısından daha hafif nitelikte ve bunlara nazaran daha sınırlı bir güvence önlemi olan teminatın amaçları; kamu alacağını güvence altına almak, tahsildeki güçlükleri ve dürüst olmayan davranışları önlemek, teminat yükümlüsünü düşünmeye sevk etmek olarak sayılabilir¹⁹². Teminat, tahsil edilebilir duruma gelmeyen kamu alacakları için söz konusu olup, tebliğ edilerek tahsil edilebilir hale gelen kamu alacakları için anılan hüküm uyarınca teminat istenmesine olanak bulunmamaktadır¹⁹³. Teminat uygulamasına hem kamu hukuku hem de özel hukukta sıkça rastlanılmaktadır. Kamu hukuku alanında teminat, kamu icra hukukunda olduğu gibi bir koruma önlemi olarak karşımıza çıkabilirken, ceza hukukunda bir koruma tedbirinin koşula bağlanması şeklinde de belirebilmektedir¹⁹⁴. Vergi uygulaması ve kamu alacaklarının tahsili ile ilgili olarak teminat gösterilmesi hususunda VUK, AATUHK, İdari Yargılama Usulü Kanunu¹⁹⁵ (İYUK) ve başta olmak üzere çeşitli kanunlarda özel düzenlemeler mevcuttur.

3.1.1.1. Teminat İstenecek Haller

Teminat isteme yolu esasen AATUHK m. 9'da hüküm altına alınmıştır. İlgili maddede teminat istenecek haller ikiye ayrılarak düzenlenmiştir. Bunlardan ilki, VUK'ta yer alan iki maddeye dayanmaktadır. Buna göre, VUK m. 344 uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile m. 359'da sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden

¹⁹¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 348.

¹⁹² Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 24.

¹⁹³ "Olayda, ödeme emri aşaması da geçirilen kamu alacağının tahsili için AATUHK'da öngörülen diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekirken, teminat istenmesi yolunda tesis edilen işlem de yasaya uyarlık bulunmadığından, bu husus dikkate alınmadan verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir." DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2006/1290, K. 2007/3914, T. 03.10.2007, E.T. 29.11.2018 www.kazanci.com.tr

¹⁹⁴ CMK m. 132/5 uyarınca, el konulan eşya, soruşturma evresinde Cumhuriyet Başsavcılığı, kovuşturma evresinde mahkeme tarafından, bakım ve gözetimiyle ilgili tedbirleri almak ve istendiğinde derhâl iade edilmek koşuluyla, muhafaza edilmek üzere, şüpheliye, sanığa veya diğer bir kişiye teslim edilebilir. Bu bırakma, teminat gösterilmesi koşuluna da bağlanabilir.

¹⁹⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Kanun Numarası: 2577, Kabul Tarihi: 06.01.1982, RG 20.01.1982/17580

tahsil dairelerince teminat istenir. Bu durumda teminat istenebilmesi ortak bir koşula bağlanmıştır¹⁹⁶. Şöyle ki; kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olmalıdır. Danıştay'a göre de teminat, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre istenebilecek tarhiyatlara hazırlayıcı mahiyette ve alacağın korunmasına yönelik tedbir olup, inceleme sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra teminat istenilmesine olanak bulunmamaktadır¹⁹⁷.

Teminat istenecek hallerden ikincisi AATUHK m. 9/2'de düzenlenmiştir. Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.

Teminat istemeyi hüküm altına alan AATUHK m. 9/1, sadece VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçları kapsarken, ikinci fıkra bütün kamu alacaklarını kapsamaktadır¹⁹⁸. Bu fıkra uyarınca, teminat istenmesinin şartları; kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhının bulunmaması ve durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir.

TMK m. 19'a göre yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Borçlunun Türkiye'de sürekli oturma niyetiyle yerleştiği bir yer yoksa ilk koşul gerçekleşmiş olur. Türkiye'de ikametgâhı bulunan mükelleflerden vergi inceleme elemanının talebi bulunmadan kendiliğinden teminat istenemez¹⁹⁹. İkinci koşul ise, kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tehlikede olduğunu göstermesidir. Tehlike kavramından ne anlaşılabileceği ise hükümde belirtilmemiştir. Hangi hallerin tehlikeli olduğu hususu, alacaklı tahsil dairesinin takdirine bırakılmıştır. Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun borcunu ödememe tehlikesinin kaynağı, herhangi bir malvarlığı değeri bırakmadan ülkeyi terk etmesi olasılığıdır²⁰⁰. Borçlunun yurt içinde bir ikamet sahibi olmamasıyla başlayan tehlikelilik hali, başka davranışlarından hareketle yapılacak tespitlerle anlaşılabilir. Örneğin, ülkeyi terk niyetiyle mevcut işlerini tasfiyeye girişmesi, alacağın tahsilini imkânsız kılmayı amaçlar bir biçimde menkul ve gayrimenkullerini elden çıkarma telaşına kapılması tehlike hali

¹⁹⁶ Çelik, a.g.e., s. 53.

¹⁹⁷ DANIŞTAY 9. DAİRE, E. 2010/7036, K. 2013/12263, T. 17.12.2013; DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2011/3698, K. 2015/547, T. 09.02.2015, E.T. 29.11.2018 www.kazanci.com.tr

¹⁹⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 164.

¹⁹⁹ DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2011/3698, K. 2015/547, T. 09.02.2015, E.T. 29.11.2018 www.kazanci.com.tr

²⁰⁰ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 55.

olarak kabul edilebilir. Bunun dışında, tahsil dairesi bu durumu bir ihbar vasıtasıyla veya yazılı ya da görsel basından da öğrenebilir²⁰¹. Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan borçludan teminat istenmesi konusunda idareye tanınan takdir yetkisinin bir başka görünümü de “...tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir” şeklinde tezahür etmektedir. AATUHK m. 9/1’de ise vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı hallerinin varlığı durumunda tahsil dairesi tarafından teminat istenmesi “...*tahsil dairesince teminat istenir*” denilmek suretiyle bir bağlı yetki olarak belirlenmiştir. Teminat olarak; para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları gösterilebilir.

3.1.1.2. Teminat istemede süre

AATUHK’da teminatın hangi süre içinde gösterileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. ÇELİK ve GERÇEK; Kanun’un “Tebliğler ve müddetlerin hesaplanması” başlıklı 8. maddesi atfı nedeniyle, VUK m. 14 gereği borçluya 15 gün süre verilmesi gerektiği belirtirken²⁰²; CANDAN, VUK m. 14’ün uygulama kapsamında yer almadığı düşüncesiyle bir süre önerisinde bulunmamıştır. BAHÇECİ de benzer şekilde, burada bir boşluktan bahsedilemeyeceği, kanun koyucunun süre belirlememesinin bilinçli bir tercih olduğu düşüncesindedir²⁰³. İdarenin görüşü ise, 1 sıra Nolu Tahsilat Genel Tebliği’nde teminat isteme yazılarında verilecek sürenin 15 günden az olmaması gerektiği şeklindedir²⁰⁴.

3.1.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz esas olarak, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu²⁰⁵,’nda (HMK) düzenlenen ihtiyati tedbirin özel bir türüdür. Ancak İİK’da düzenlenmiş olan ihtiyati haczin, şartları ve etkileri bakımından ihtiyati tedbirden farklılaşmaktadır. İhtiyati haciz, alacaklıya ait bir para alacağının zamanında ödenmesini güvence altına almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına geçici olarak el konulmasıdır²⁰⁶. İhtiyati haciz, icra işlemi değil, özel geçici hukuki koruma müessesesi olup, ancak İİK m.

²⁰¹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.643.; Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 164.

²⁰² Candan, a.g.e., s. 13.; Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 50.

²⁰³ Bahçeci, a.g.e., s. 167.

²⁰⁴ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_27062018.pdf

²⁰⁵ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun Numarası: 6100, Kabul Tarihi: 12.01.2011, RG 04.02.2011/27836

²⁰⁶ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *İcra ve İflas Hukuku*, 28.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2013, s. 436.; YARGITAY HUKUK GENEL KURULU, E. 2015/21-3372, K. 2018/766, T. 11.04.2018, E.T. 05.12.2018 www.kazanci.com.tr

257'deki şartlar çerçevesinde, sadece para alacakları için öngörülmüştür²⁰⁷. İhtiyati haciz, görüleceği üzere geçici bir hukuki koruma sağlamaktadır. Geçici hukuki koruma, somut olarak maddi hukuka ilişkin hakkın gerçekleştirilmesine, elde edilmesine hizmet etmemekle birlikte, asıl yargılamada verilen hükmün gerçekleştirilebilmesi yolunu açık tutarak, etkili bir hukuki koruma garantisi sağlar. Sakınma ile eş anlamlı olan ihtiyat sözcüğünün, “herhangi bir konuda ileriye düşünerek ölçülü davranma” anlamına geldiği de düşünüldüğünde²⁰⁸, ihtiyati haczin doğrudan alacaklıyı tatmini amaçlamadığı, alacaklının tehlikede olan alacağı bakımından teminat oluşturmak için borçlunun malvarlığının alacağa yeter bir biçimde bloke edilmesinin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

Kamu icra hukukunda da amme alacağının korunması için sık başvurulmuş müesseselerden biri olan ihtiyati haciz, AATUHK m. 13-16 arasında düzenlenmiştir. İhtiyati haciz, kamu icra hukukunda gelecek aşama olan cebren tahsil sürecinin kamu borçlusu tarafından engellenmesini ya da büyük oranda zorlaştırılmasını önlemek amacıyla yer almaktadır²⁰⁹. İhtiyati haciz, kanunda belirtilen sebeplerle kamu borçlusunun mal, hak ve alacaklarına idari bir kararla el konulmasından ibarettir²¹⁰. İdari işlem teorisi bağlamında ihtiyati haciz bir “idari işlem” olarak karşımıza çıkmaktadır. İdari işlemler, kamu gücüne dayanılarak tesis edilen, uyuşmazlık durumunda idari yargıya tabi olan, hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır²¹¹. İdari işlemlerin, icrailik, re'sen icra edilebilirlik ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanma olmak üzere üç belli başlı özelliği bulunmaktadır²¹². İhtiyati haciz, sebebe bağlı olan bireysel ve sübjektif bir karakterde bir idari işlemidir²¹³. Ayrıca yeni bir hukuki durum yaratarak, borçlunun hacze konu varlıkları üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırdığı için yapıcı; kamu borçlusunu belirli yükümlülükler altına

²⁰⁷ YARGITAY İÇTİHADI BİRLEŞTİRME GENEL KURULU, E. 2016/1, K. 2017/6, T. 27.12.2017, E.T. 05.12.2018 www.kazanci.com.tr

²⁰⁸ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c00040e530c66.62997512

²⁰⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 646.

²¹⁰ Recai Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1023, 1998, s. 13.

²¹¹ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, s. 238.

²¹² Gözler, Kaplan, a.g.e., s. 251.

²¹³ Erdem Ateşgözoğlu, *Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s. 59.

soktuğundan yükümlendirici idari işlem olarak da değerlendirilebilmektedir²¹⁴. Bu yönüyle, genel icra hukukunda düzenlenen ihtiyati hacizden tamamen farklı bir niteliğe sahiptir. Keza genel icra hukukunda ihtiyati haciz, ancak bir mahkeme kararıyla uygulanabilir²¹⁵. Bir diğer fark da genel icra hukukunda ihtiyati haciz kararı, alacaklının istemi üzerine icra daireleri marifetiyle yerine getirilirken²¹⁶, kamu icra hukukunda bu karar idarenin re'sen harekete geçmesi ile uygulanmaktadır.

3.1.2.1. İhtiyati Haciz Sebepleri

İhtiyati haciz, bütün kamu alacakları için uygulanabilen, amacı ileride tahsili tehlikeye düşebilecek olan kamu alacağını belli koşulların gerçekleşmesi halinde, tahsil edilebilir hale gelinceye kadar güvence altına almak olan, haczedilen malın paraya çevrilmesi sonucunu yaratmayan geçici bir yöntemdir²¹⁷. İhtiyati haciz uygulanabilmesi için AATUHK m. 13'de sıralanan yedi durumdan birinin gerçekleşmesi ve bunlara dayanılarak yetkili organ tarafından alınmış bir kararın bulunması gerekir²¹⁸. Bu yedi durum, aynı zamanda bir idari işlem olan ihtiyati haczin sebep unsurunu²¹⁹ teşkil etmekte olup, maddede yazılı olamayan bir sebebe dayanılarak alınacak ihtiyati haciz kararı sebep unsuru yönünden hukuka aykırılık teşkil edecektir. AATUHK m. 13/1'de, bu maddede sayılan durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde ihtiyati haczin, mahallin en büyük mülki amirinin kararıyla derhal uygulanacağı hüküm altına alınmıştır²²⁰. Başka bir deyişle AATUHK m. 13'de yedi bent halinde sayılan ve kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüren durumların mevcudiyeti halinde ihtiyati haczin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda idareye takdir yetkisi tanınmamıştır. O halde bu hususta bir bağlı yetki hali söz konusudur. Çünkü bağlı yetki söz konusu olduğunda idare,

²¹⁴ Dönmez, a.g.e., s. 13.

²¹⁵ İİK Madde 258 – İhtiyati hacze 50. maddeye göre yetkili mahkeme tarafından karar verilir

²¹⁶ İİK Madde 261 – (Değişik: 18/2/1965-538/101 m.) Alacaklı, ihtiyati haciz kararının verildiği tarihten itibaren on gün içinde kararı veren mahkemenin yargı çevresindeki icra dairesinden kararın infazını istemeye mecburdur. Aksi halde ihtiyati haciz kararı kendiliğinden kalkar.

²¹⁷ Candan, a.g.e., s. 98.

²¹⁸ “Vergi borçlusu şirketin kanuni temsilcisinin varlığına ihtiyati haciz uygulanabilmesinin, şirket tüzel kişiliği hakkında takip yollarının tüketilmesine değil yetkili mercilerce alınmış ihtiyati haciz kararı bulunması koşuluna bağlıdır.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2008/1135, K. 2010/1035, T. 05.04.2010, E.T. 13.12.2018 www.hukukturk.com

²¹⁹ Sebep, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenlerdir. İdare yaptığı bir işlemde mutlaka bir sebebe dayanmak zorundadır. Üstelik bu sebep mevcut ve gerçek olmalı, kamu yararına yönelik olmalıdır. Gözler, Kaplan, a.g.e., s. 344-347.

²²⁰ AATUHK m. 13/1: İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur.

alınabilecek muhtemel kararlar arasında seçme imkânına sahip değildir²²¹. Bağlı yetki durumunda idari işlemin hem sebep unsuru hem de konu unsuru kanun tarafından belirlenmektedir. İhtiyati haczin sebepleri kısaca şu şekilde sıralanabilir;

3.1.2.1.1. Teminat istenmesi gereken hallerin bulunması

İlk ihtiyati haciz sebebi, AATUHK m. 9 uyarınca teminat istenmesi gereken hallerin mevcut olmasıdır. O halde, kamu alacağının tahsili açısından tehlike arz eden bir durumun varlığı halinde alacaklı kamu idaresi teminat isteyebileceği gibi, kanun hükmü gereği doğrudan ihtiyati haciz yoluna da başvurulabilir. Bu durum Tahsilat Genel Tebliği Seri A No: 1’de *“AATUHK’nın 13 üncü maddesinin (1) numaralı bendi gereğince uygulanacak ihtiyati hacizlerde, borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesi zorunlu olmayıp, gerek teminat olarak verilecek değerlerin haczedilebilmesini sağlamak gerekse teminat istenmesine ilişkin yapılacak tebligatlarda geçecek sürede amme alacağının güvence altına alınmasını temin etmek üzere, ihtiyati hacze ilişkin işlemlere derhal başlanılması gerekmektedir.”* şeklinde izah edilmektedir. Bu fıkra uyarınca, ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için VUK m. 344’e göre, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durum veya m. 359’da sayılan fiillerin varlığına işaret eden bir olgunun tespiti nedeniyle vergi incelemesine başlanmış olması yeterli olup, ayrıca inceleme elemanınca, borçludan teminat istenmesinin ve borçlu hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasının önerilmesine gerek bulunmamaktadır²²².

3.1.2.1.2. Borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması

AATUHK m. 13/2 uyarınca, ikametgâhı belli olmayan veya belirlenemeyen kamu borçlusunun tahakkuk etmiş borçları bakımından ihtiyati haciz uygulaması yoluna gidilebilmektedir. AATUHK’da tanımlanmamış olan ikametgâh, medeni hukuka ait bir kavramdır. Kamu borçlusu kanunen zorunlu olduğu halde kendisi için belli bir ikametgâh belirlememişse, alacaklı kamu idaresi bu sebebe dayanarak ihtiyati haciz kararı alabilir. Ancak böyle bir durumda dahi kamu borçlusunun ikametgâhının tespiti

²²¹ Gözler, Kaplan, a.g.e., s. 353.

²²² “AATUHK’nın 13. maddesinin 1. fıkrası uyarınca ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için ayrıca inceleme elemanınca, borçludan teminat istenmesinin ve borçlu hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasının önerilmesine gerek bulunmadığından aksi gerekçeyle ihtiyati haczin kaldırılması yolunda verilen kararda hukuki isabet görülmemektedir.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2009/1195, K. 2011/623, T. 23.02.2011, E.T. 13.12.2018 www.hukukturk.com

kolaylıkla yapılabiliriyorsa, bu tespit yapılmaksızın ihtiyati haciz kararı alınması hakkaniyete uygun düşmez²²³.

3.1.2.1.3. Borçlunun kaçmış olması ya da kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması

Alacaklı idarenin takibinde olduğu kamu borçlusunun kaçması, hakkında gerçekleştirilen işlemlerin sonuçsuz kalmasını sağlamak ve malvarlığının alacaklı idare lehine el değiştirilmesini engellemek maksadıyla herhangi bir emare bırakmayacak bir biçimde bilinen adresini terk etmesi olarak değerlendirilebilir. Ancak kamu borçlusunun kaçtığı sonucuna ulaşılabilmesi için bu durumun, alacaklı kamu idaresi tarafından usulüne uygun bir biçimde, adres yoklamaları veya kaçma halini açıkça ortaya koyan şerhleri içeren tebligat parçalarıyla tespit olunması doğru olacaktır²²⁴. Bu bende göre ihtiyati haciz kararı alınabilmesinin ikinci seçeneği ise borçlunun, kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimalinin belirlenmesidir. Ancak bu seçenekte bu belirlemenin yapılması her zaman mümkün olmayabilir. Bu bentteki düzenleme soyut olup, idareye bu halleri tespit etme konusunda geniş bir takdir yetkisi tanımaktadır. Bilhassa, hangi hallerde hileli yollara sapmış sayılacağının tespiti oldukça zordur. Kanun ispat ölçüsünü düşürmüş olsa da, bu ihtimalin gerçekleştiği konusunda ispat yükü idarenin üzerindedir²²⁵. Kamu borçlusunun mallarını satmak üzere etrafına haber salması hatta bu hususta ilan yapması, yeni bir işyeri veya konut edinmeksizin kira sözleşmesinin feshini ihbar etmiş olması, işini terk veya devir ile ilgili işlemlere başlamış olması gibi göstergeler bu konuda örnek olarak verilebilir²²⁶. Örnekler çoğaltılabilmekle birlikte vergi idaresinin soyut sebebin gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlerken kamu yararını gözetmesi her zaman beklenmektedir²²⁷.

²²³ Candan, a.g.e., s. 101.

²²⁴ Candan, a.g.e., s. 102.

²²⁵ Gamze Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 257.

²²⁶ “Eczacı ve canlı hayvan taciri olan davacının resmi makamlardan izin akmaksızın ticaretini yaptığı canlı hayvanlarla ilaçlarını il dışına çıkarmak isterken emniyetçe yakalanmış olmasının ihtiyati haciz kararının alınabilmesi için yeterli olduğu hk.” DANIŞTAY 3. DAİRESİ, E. 1989/4499, K. 1989/1303, T. 22.05.1989 Aktaran Candan, a.g.e., s. 103.

²²⁷ “Olayda, Vergi dairesi müdürlüğünce... Çırçır ve Prese Fabrikası Anonim Şirketi’nin vadesinde ödenmeyen vergi borcu nedeniyle şirket ortaklarının iştiraki bulunan taşınmazlar üzerine uygulanan haciz işleminden önce, taşınmazların iştirakçileriyle noter satış vaadi sözleşmeleri düzenlendiği ve sözleşmeye dayanılarak açılan hükmen tescil davasında... Birinci Asliye Hukuk Mahkemesince verilen 25.10.1995 tarihli tedbir kararı tapu kaydına şerh düşüldüğüne göre noter satış vaadi sözleşmeleri ve bu sözleşmelere dayanılarak açılan hükmen tescil davasında verilen tedbir kararının,

3.1.2.1.4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse

AATUHK m. 13/1’de teminat istenmesini gerektirecek hallerin varlığı, ihtiyati haciz için yeterli görülmüştür. Buna rağmen borçluya belirli bir süre tanınarak teminat veya şahsi kefalet göstermesi istendiği halde bunlar borçlu tarafından yerine getirilmemişse ihtiyati haciz kararı alınabilir²²⁸.

3.1.2.1.5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa

AATUHK m. 55’de, kamu borçlusunun borcunu vadesinde ödememesi durumunda, 15 gün içinde bu borcunu ödemesini veya mal bildiriminde bulunması bildirimini içeren ödeme emrinin tebliğ edilmesi hükmü yer almaktadır. Kamu borçlusunun söz konusu bildirimde hiç bulunmaması veya bildirimde bulunmakla birlikte eksik bildirimde bulunmuş olması, kamu borçlusunun henüz ödeme emri ile istenebilir aşamaya gelmemiş bulunan diğer kamu borçlarının tahsilinin tehlikeye girmiş olduğunu gösterir²²⁹. Bu bentte yer alan sebebe dayanılarak ihtiyati haczin tatbik edilebilmesi için kamu borçlusunun usulüne uygun bir biçimde mal bildiriminde bulunmaya çağırılmış olması ve yapılan çağrının da kanunun aradığı şartları haiz olması, ihtiyati haczin uygulanabilmesi açısından ön koşul olarak değerlendirilmektedir²³⁰. Mal bildiriminin eksik yapılmasının ihtiyati haciz sebeplerinin arasında yer alması yanında,

kamu borçlusu şirketin ortaklarınca, mal kaçırmak amacıyla yapılmış bir işlem olup olmadığı, bu tasarruf ve işlemlerin iptali için vergi dairesi müdürlüğünce umumi mahkemelerde açılacak dava sonucunda verilecek kararla saptanacağından, noter satış vaadi sözleşmesine dayanılarak açılan tescil davası, tedbir kararı ve tapuya şerh düşülmesinin şirketten olan amme alacağının bir kısmının tahsiline imkân bırakmamak amacına yönelik işlemler olduğu gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında bu yönden de hukuka uygunluk görülmemiştir.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 1997/3280, K. 1998/2148, T. 04.06.1998, E.T. 08.02.2019 www.kazanci.com.tr

²²⁸ “Bu durumda, vergi incelemesi tamamlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra AATUHK’nın 9. maddesinin 1. fıkrası uyarınca teminat istenmesi ve verilen süre beklenmeden teminat gösterilmemesi nedeniyle ihtiyati haciz uygulanması mümkün olmadığından, dava konusu işlemde ve bu işleme karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2008 / 9413, K. 2011 / 342, T. 25.01.2011, E.T. 13.12.2018 www.hukukturk.com

²²⁹ Candan, a.g.e., s. 103.

²³⁰ “Sözü edilen hükme göre, ödeme emrinin hukuki sonuç doğurabilmesi için öncelikle maddede sayılan bilgileri içermesi gerekmektedir. Dolayısıyla, anılan bilgileri içermeyen işlemlerin, "ödeme emri" olarak kabul edilmesine olanak bulunmamaktadır.” DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2007/2641, K. 2008/4086, T. 20.10.2008, E.T. 08.02.2019 www.kazanci.com.tr

mal bildirimini eksik yapan kamu borçlusunun AATUHK m. 111 gereği, üç aydan bir yıla hapis cezası ile cezalandırılması olasılığı bulunmaktadır.

3.1.2.1.6. Hüküm verilmiş olsun ya da olmasın para cezasını gerektiren bir fiil sebebiyle kamu davası açılmışsa

AATUHK'nın ihtiyati haciz sebeplerini düzenleyen 13. maddesinin 6. bendi, "Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise" hükmünü haizdir. CMK m. 170/1'e göre kamu davasını açma görevi, Cumhuriyet savcısı tarafından yerine getirilir. Bu bende göre davanın açılması yeterli olup, kovuşturmanın tamamlanması ve dolayısıyla hüküm verilmiş olması şart değildir²³¹. Savcılığa suç duyurusu, ihbar veya şikâyet yapılması suretiyle suç şüphesinin öğrenilmesi soruşturmaya başlanmasına sebep olur. CMK m. 160/1 uyarınca Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Aynı kanunun 170. maddesinin 2. bendine göre ise soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler. Ancak bu hükme göre ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için, soruşturmaya başlanmış olması, iddianamenin düzenlenmesi veya gönderilmesi yeterli değildir. Çünkü kamu davanın açılması iddianamenin görevli ve yetkili mahkemece kabulü ile mümkündür²³².

Kovuşturma sonunda verilecek hüküm ile belirlenecek adli para cezasının miktarı, ilgili kanunda alt ve üst sınır olarak belirlenmişse, davaya bakmakla görevli ve yetkili mahkeme tarafından hükmolunacak sonuç ceza önceden bilinemeyeceğinden, ihtiyati haciz kararında üst sınırın güvence altına alınması amaca uygun düşer. Bu ihtiyati haciz sebebinde hedef, kamu borçlusunun mevcut tüm amme borçlarını değil,

²³¹ "İhtiyati haciz yoluna başvurulabilmesi için kamu davası açılmış olması yeterli olup..." DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 1994/2479, K. 1996/883, T. 12.03.1996, E.T. 14.02.2019 www.kazanci.com.tr

²³² "AATUHK'nın "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 13. maddesinin dava konusu işlemin hukuksal dayanağı olan 6. fıkrasında; hüküm verilmiş olsun olmasın para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla amme davası açılmış olması, ihtiyati haciz kararı alınmasını gerektiren hallerden biri olarak öngörülmüştür. Fıkranın lafzından açıkça anlaşılacağı üzere, Kanun koyucu, bu düzenleme ile, para cezasını gerektiren kamu davalarında, davanın sonunda, ceza yargıcınca hüküm altına alınacak para cezasını güvence altına almayı amaçlamaktadır. Bu yüzden; anılan fıkra hükmüne dayanılarak ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için, öncelikle, ortada, Cumhuriyet Başsavcılığınca açılmış bir kamu davasının bulunması ve alınan ihtiyati haciz kararının konusunun da ileride hükmedilecek bu para cezası olması gereklidir." DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2004/1765, K. 2006/840, T. 15.03.2006, E.T. 14.02.2019 www.kazanci.com.tr

sadece kamu davası sonucu hüküm altına alınma ihtimali bulunan para cezasını güvence altına almaktır.

AATUHK'nın kapsamını belirleyen ilk maddesinin son fıkrasında, TCK'nın, cezalarının tahsil şekli ve hapse çevrilmesi hakkındaki hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Ceza mahkemelerince hükmolunan adli para cezalarının infazında, ceza ve güvenlik tedbirlerinin infazına ilişkin usul ve esasları düzenleyen CVGTİHK'nın “*adli para cezasının infazı*” başlıklı 106. maddesinde belirtilen yol izlenir. Söz konusu maddenin son fıkrasında AATUHK'ya atıfta bulunmaktadır²³³. Ancak bu düzenlemenin henüz kovuşturma aşaması devam eden para cezalarından ziyade, hüküm altına alınmış ve infazı başlamış adli para cezalarının tahsilini konu aldığının altını çizmekte fayda vardır.

3.1.2.1.7. Borçlunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarruflarının bulunması

Kamu borçlusunun alacaklı idarenin tahsil ile ilgili girişimlerini önlemek için bazı muvazaalı yol ve yöntemlere başvurusu durumunda onun bu tür tasarruflarının iptali amacıyla AATUHK m. 24'e göre açılacak iptal davası üzerine ve bu davada yine aynı kanunun 27.- 28. ve 29. maddelerinin uygulanması söz konusu ise, borçlu hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilir.

3.1.2.2. İhtiyati Haciz Kararının Alınmasında Yetki

İhtiyati hacizde yetki denildiğinde iki ayrı yetki ve işlemle karşı karşıya kalınır. Bunlardan ilki ihtiyati haciz kararının alınması, ikincisi ise ihtiyati haczin kamu borçlusunun malvarlığı üzerinde uygulanmasıdır²³⁴. İhtiyati haciz kararı alınmakla hukuk âleminde bir sonuç doğarken, belirli bir mal üzerinde, alınan kararın uygulanması, haciz kararının maddi âlemde sonuç doğurmasını sağlar.

İhtiyati haciz kararı, AATUHK m. 13 uyarınca, yukarıda da açıklanan sebeplerin varlığı halinde herhangi bir süreyle kayıtlı olmaksızın, “*alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı*” ile derhal alınır. Bu durumda, hukuki olarak bir

²³³ Madde 106/11: İnfaz edilen hapsin veya kamuya yararlı işte çalışmanın süresi, adli para cezasını tamamıyla karşılamamış olursa, geri kalan adli para cezasının tahsili için ilâm, Cumhuriyet Başsavcılığınca mahallin en büyük mal memuruna verilir. Bu makamlarca AATUHK'ya göre kalan adli para cezası tahsil edilir.

²³⁴ Barış Bahçeci, Kamu Alacağını Takip Hukuku, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019, s.174.

idari işlem vasfına sahip olan ihtiyati haczin, yetki unsuru yönünden hukuka uygun olabilmesi, kararın kamu idaresinin mahalli en büyük memuru tarafından bizzat alınmış olmasına bağlıdır²³⁵.

Devlet alacakları bakımından, Maliye Bakanlığı, 1968 yılına kadar, mahalli en büyük memurunu illerde defterdar, ilçelerde malmüdürü olarak anlamaktayken, bu anlayışını Danıştay içtihatları²³⁶ doğrultusunda değiştirmiş ve illerde valinin, ilçelerde ise kaymakamın mahallin en büyük memuru olarak değerlendirilmesi gerektiğini ilan etmiştir²³⁷. Günümüzde ise bu yetki, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun²³⁸'un (GİBİBDHK) 33. maddesi uyarınca, diğer mevzuatta mahallin en büyük memuruna yapılan atıfların vergi dairesi başkanına; vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürüne yapılmış sayılacağından, vergi dairesi başkan veya müdürleri tarafından kullanılmaktadır²³⁹. Ayrıca mahalli en büyük memurundan, alacaklı belediye için belediye başkanı, il özel idareleri içinse vali anlaşılmalıdır²⁴⁰.

Alınan ihtiyati haciz kararının uygulanmasında yetki ise tahsil dairelerine aittir.

3.1.3. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk, bir koruma yöntemi olmasının sonucu olarak, tarhiyat işleminin kesinleşmesine kadar süren geçici bir yetkidir²⁴¹. İhtiyati tahakkuk, vergilendirme sürecinin belli aşamalarından geçilmesine gerek kalmaksızın, idari bir kararla, vergi borcunun önceden tahakkuk ettirilmesini sağlayan bir hukuki müessesedir²⁴². AATUHK'da tanımı yapılmamış olmakla birlikte, Vergi Daireleri

²³⁵ Kanun, ihtiyati haczin geçici önlem olma niteliğini ve sebeplerini gözeterek yetki devrine izin vermemektedir. "İhtiyati hacze konu kamu alacağı Devlete ait bulunduğundan alacaklı kamu idaresinin, Devlet; alacaklı kamu idaresinin en büyük mahalli memurun da vali olduğu açıktır. Yasalarda yetki devrini olanaklı kılan bir düzenlemeye yer verilmediğinden, ihtiyati haciz kararının alınması hususunda yetkinin başka bir memura bırakılması mümkün değildir. Bu bakımdan; vali yardımcısı tarafından alınan dava konusu ihtiyati haciz kararında yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmamaktadır." DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2001/3170, K. 2002/3032, T. 01.10.2002 aktaran: Candan, a.g.e., s. 108.

²³⁶ DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 1990/3250, K. 1991/1229, T. 04.04.1991; DANIŞTAY 4.DAİRE, E. 2003/306 K. 1991/1229 T. 22.10.2003, E.T. 23.02.2019 www.hukukturk.com

²³⁷ Candan, a.g.e.,s. 108.

²³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 5345, Kabul Tarihi 05.05.2005, RG 16.05.2005/25817

²³⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 648.; Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 186.

²⁴⁰ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 192.; Bahçeci, a.g.e., s. 175.

²⁴¹ Bahçeci, a.g.e., s. 187.

²⁴² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 651.

İşlem Yönergesi'nin 80. maddesine göre, ileride tahakkuk edecek olan amme alacağının daha önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuka ihtiyati tahakkuk denir²⁴³. İhtiyati tahakkuk, mükellefin menfaatini ve hukukunu etkileyen kesin ve icrai nitelikte bir idari işlemdir²⁴⁴.

İhtiyati tahakkuk, AATUHK m. 17 uyarınca mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının, yine aynı maddede sıralanan sebeplerin gerçekleşmesi durumunda, derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verilebilmesine dayanır. İhtiyati tahakkuk, vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine, vergi dairesi başkanı veya defterdarın yazılı emri ile yapılmaktadır.

3.1.3.1. İhtiyati Tahakkuk Sebepleri

AATUHK'da ihtiyati tahakkuk yetkisinin kullanılabilmesi üç sebebe dayandırılmaktadır.

3.1.3.1.1. İhtiyati haciz nedenlerinden bazılarının mevcudiyeti

AATUHK m. 17, gönderme yaparak, ihtiyati haczi düzenleyen 13. maddenin 1., 2., 3. ve 5. bentlerinde yazılı sebeplerden birinin varlığını, ihtiyati tahakkuk yetkisinin kullanımı için ilk sebep olarak öngörmüştür. Bunlar ilgili kısımda da izah edilen; teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, borçlunun belli ikametgâhının olmaması, borçlunun kaçmış olması veya kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması ve mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış olmasıdır.

3.1.3.1.2. Mükellef hakkında m. 110 gereğince takibata girişilmişse

AATUHK'nın "Amme alacağının tahsiline engel olanlar" başlıklı 110. maddesinde, maddi unsurları yer alan suçtan dolayı hakkında takibata başlanmış olanlara da ihtiyati tahakkuk kararı verilebilir. Bu ihtiyati tahakkuk sebebinde dikkat çeken husus, mükellef aleyhinde girişilen takibattan ne anlaşılması gerektiğidir. Takibat

²⁴³ Yönergeye www.geliruzmani.com sitesinden erişilmiştir.

²⁴⁴ "Bu durumda ihtiyati tahakkuk kararı davacının hukukunu etkileyen, kesin ve icrai nitelikte bir işlem vasfı taşıdığına göre, bu işleme karşı ilgililerin yukarıda anılan yasa hükmüne göre itiraz edebilecekleri dikkate alındığında dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar çerçevesinde uyumsuzluğun esası incelenerek bir karar verilmesi gerekirken, uygulanan işlemin kesin ve icrai nitelikte olmadığı gerekçesiyle davanın usul yönünden reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir." DANIŞTAY 11. DAİRE, E. 1999/5904, K. 2000/1235, T. 03.04.2000, E.T. 23.02.2019 www.hukukturk.com

kavramına yürürlükte bulunan TCK ve CMK’da rastlanmamaktadır. Ancak önceki ceza kanunlarında soruşturma yerine tahkikat, kovuşturma yerine ise takibatın kullanıldığı anlaşılmaktadır²⁴⁵. O halde, amme alacağının tahsiline engel olduğundan bahisle bir mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk kararının alınabilmesi için bu suçtan dolayı aleyhine bir kovuşturmaya başlanmış olması gerekmektedir.

Hatırlanacağı üzere ihtiyati haciz sebeplerinden birinin de borçlu hakkında para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle kamu davası açılması olması karşısında, kanun koyucunun her iki sebepte de kamu davasına başlanılmasını tercih ettiği göze çarpmaktadır. İddianamenin düzenlenmesinin toplanan delillerin suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturmaya bağlandığı düşünüldüğünde, kanunun hem ihtiyati haciz hem ihtiyati tahakkuk bakımından kovuşturmaya başlanılmış olmasını esas alması hukuka daha uygun düşmektedir. Şöyle ki; mevcut deliller uyarınca şüphelinin mahkûm olma olasılığı, beraat etme olasılığından fazla ise yeterli şüphenin varlığı kabul edilir²⁴⁶.

Üzerinde durulması gereken bir başka nokta ise AATUHK m. 110 gereğince yapılan yargılamada, esasında borçluluğu kesinleşmiş bir fail söz konusudur. Ancak borçlunun bu tarz bir takibata maruz kalması, kamu alacaklısının güvenini kaybetmesine neden olmakta ve bu yüzden henüz tahakkuk etmemiş diğer borçları ihtiyaten tahakkuk ettirilmektedir²⁴⁷.

3.1.3.1.3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse

²⁴⁵ 1412 sayılı Mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nda tahkikat ve takibat süreçleri doğrudan tanımlanmamış olsa da yürürlükteki kanuna karşılık gelen maddelerden takibatın kovuşturmaya denk geldiği anlaşılmaktadır. Örneğin Takibata Yer Olmadığına Dair Karar başlığını taşıyan m. 164’ün içeriği şu şekildedir; Yapılan hazırlık tahkikatı sonunda, kamu davasının açılması için yeterli delil bulunmaması veya keyfiyetin takibe değer görülmemesi halinde Cumhuriyet savcısı takibata yer olmadığına karar verir. Bu karar, evvelce sorguya çekilmiş veya tutuklama müzekkeresi verilmiş sanığa, suçtan zarar gören şikâyetçiye ve dava açılması talebi ile dilekçe verene bildirilir. E.T. 20.02.2019 (<http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/1412.htm>)

²⁴⁶ Ancak dikkat edilmesi gereken nokta şudur: Şüphelinin fail olması ihtimalinin yüksekliği önemli değildir, önemli olan husus, dava açıldığı takdirde, mahkeme önünde deliller aracılığıyla şüphelinin o suçu işlediğinin ne ölçüde tartışılacağı ve mahkûmiyetin ne derece mümkün olacağıdır. Mahkûmiyetin gerçekleşebileceği tahmini, duruşmada mahkûmiyet için aranan tüm ölçütlerin kullanılmasını gerektirir. Nur Centel, Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 5. b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2008, s. 442.

²⁴⁷ Çelik, a.g.e., s. 85.

Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu konusunda delil edilmesi hali AATUHK m. 17'e göre bir ihtiyati tahakkuk sebebidir. Söz konusu bentte kanun koyucunun "ve" bağlacını kullanarak teşebbüsün muvazaalı olması yanında başkasına ait olduğu konusunda delillerin elde edilmesini, ihtiyati tahakkuk için birlikte şart koştuğu anlaşılmaktadır. Muvazaa, özel hukuka ait bir kavramdır. Teşebbüsün muvazaalı oluşu, var olma nedeninden kaynaklanmaktadır. Uygulamada sıkça görüldüğü üzere, kimi mükellefler, paravan şirketler kurmak suretiyle, vergi kaçırmak ve alacaklı idarenin takibinden kurtulmak yoluna girişmektedir²⁴⁸. İdare, alacağı için takibe giriştiğinde, varlıksız teşebbüslerle karşılaşmaktadır. Ancak, teşebbüsün muvazaalı olduğunun belirlenmesi yetmemekte, ayrıca bu teşebbüsün başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması gerekmektedir. İhtiyati tahakkuk kapsamına vergi ve resimlerden kaynaklanan kamu alacakları girdiğinden, delillerin VUK'a göre takdiri gerekir²⁴⁹. Maddede deliller için 'somut' vb. vasıflar aranmadığından, alacaklı kamu idaresi, teşebbüsün görünürdeki sahibine değil de bir başkasına ait olduğunu, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi dışında her türlü delille kanıtlayabilir.

3.1.3.2. İhtiyati Tahakkuk Kararının Alınması

AATUHK m. 17'e ihtiyati tahakkuk sebeplerinin varlığı halinde, söz konusu vergi veya resmi²⁵⁰ tarh, tahakkuk veya tahsile yetkili olan vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı ihtiyati tahakkuk hususunda yazılı emir verebilir. Madde düzenlemesinden anlaşılacağı üzere defterdarın, ihtiyati tahakkuk isteğini kabul ederek yazılı emir verme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Defterdar, delilleri inceleyerek, ihtiyati tahakkuk yapılmasına gerek olup olmadığına karar verir²⁵¹. Defterdarın veya vergi dairesi başkanının vermiş olduğu

²⁴⁸ "Dosyanın incelenmesinden, davacıların ortak oldukları... Dokuma Mensucat Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin, ... Grubu olarak adlandırılan organizasyonun bir parçası olduğu, organizasyona dahil olan şirketlerin gerçek sahibi ve yöneticisi ...'in, yakınlarını şirket yöneticisi ve ortağı olarak gösterdiği, adı geçen firma ve aralarında davacıların da bulunduğu kişilerin adlarına kayıtlı mal varlıklarının gerçek sahibi... olup, anılan şahsın kamu borçlarını ödememek amacıyla mal varlıklarını, başka şahıslar üzerine kaydettirdiği 30.10.2009 gün ve 709/9 sayılı raporla tespit edilmiş olup.." DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2010/5785, K. 2012/3582, T. 08.11.2012, E.T. 27.02.2019 www.kazanci.com.tr

²⁴⁹ Candan, a.g.e., s. 128.

²⁵⁰ Maddede vergilerin yanı sıra resimden de bahsedilmiş olsa da mevcut durumda ihtiyati tahakkuka konu resim bulunmamaktadır. Bahçeci, *Amme Alacaklarının Takibi Hukuku*, s. 191.

²⁵¹ Candan, a.g.e., s. 129.

yazılı emir derhal uygulanır, başka bir makamın veya yargı yerinin kararına ihtiyaç duyulmaz²⁵².

3.1.4. Rüçhan Hakkı

Üstünlük hakkı olarak da ifade edilen rüçhan hakkı, benzer nitelikteki şeyler arasında, birinin bir diğerine veya diğer hepsine karşı yeğ tutulması, üstün kabul edilmesidir²⁵³. Kamu alacaklarında rüçhan hakkı özel bir imtiyaz türü olup, kamu alacağının tahsilde en önde olması ya da önlere geçebilmede birtakım ayrıcalıklara sahip olması hakkıdır²⁵⁴. Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının temel gerekçesi olarak, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin karşılığını oluşturması gösterilmiştir²⁵⁵.

Rüçhan hakkı AATUHK m. 21’de “Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.” şeklinde açıklanmıştır. Bu düzenleme ile kamu alacağı ile ilgili haciz, özel kişilerin haczinden sonra konulmuş olsa bile satış bedelinden garameten taksim²⁵⁶ ile pay alması sağlanmıştır²⁵⁷. Böylelikle kamu alacaklarının sıra cetvelinde gelinceye kadar paranın bitmesi halinde alacağın tahsilinin imkânsızlaşması önlenerek, hacze sonradan iştirak edilse bile alacak oranında bir pay alma olanağı tanınmaktadır²⁵⁸.

3.1.5. Amme Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler

AATUHK’nın, “Amme alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ile işlem yapanların sorumluluğu” başlıklı, 5766 sayılı Kanun ile ek 22/A maddesi ile amme

²⁵² İSTANBUL BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ 14. HUKUK DAİRESİ, E. 2018/990, K. 2018/737, T. 11.7.2018, E.T. 27.02.2019 www.kazanci.com.tr

²⁵³ Murat Özden, “Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, *Maliye Postası*, C. 17, S. 3171 (1996), s. 82.

²⁵⁴ Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 60.

²⁵⁵ “Kamu alacaklarının âmme hizmetlerinin masraf karşılığı olması bu rüçhanlığın başlıca dayanağıdır.” AATUHK Gerekçesi Kanun Tasarısı ve komisyon Raporları s. 782 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf E.T. 02.03.2019

²⁵⁶ Garameten taksim, aynı dereceye kayıtlı alacakların tamamının ödenmesi mümkün olmaması durumunda, ödemenin alacaklar oranında yapılmasıdır. Özden, a.g.e., s.84.

²⁵⁷ Çelik, a.g.e., s. 125.

²⁵⁸ “Şikâyet, sıra cetvelinin iptali istemine ilişkindir. AATUHK’nın 21. maddesinin 1. fıkrasına göre üçüncü kişilerin alacağı için haczedilen mallar, malın satışı tarihinden önce bir kamu alacağı için de haczedilirse anılan Kanunun 69. maddesi uygulanmaz ve mahcuza satıştan önce haciz uygulayan bütün kamu idarelerinin kamu alacağı ilk hacze iştirak eder ve satış bedeli aralarında garameten paylaştırılır. Mahkemece bu ilke gözetilerek şikâyetin reddine karar verilmesi gerekirken, yanlış değerlendirme ve gerekçe ile yazılı şekilde hüküm kurulması bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 23. HUKUK DAİRESİ, E. 2012/4529, K. 2012/5448, T. 26.09.2012, E.T. 29.02.2019 www.hukukturk.com

alacaklarının korunmasını sağlamak amacıyla oldukça pratik ve etkili bir güvenlik tedbiri öngörülmüştür. Bu madde hükmüne göre, bir takım ödemeler ve işlemlerin gerçekleştirilmesi, vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması ve yapılacak ödemelerden istihkak sahiplerinin amme borçlarının kesilerek ilgili tahsil dairesine aktarılması zorunluluğu ile kesintilere asgari tutar ve oran getirmeye, kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar, ödeme ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen ödeme ve işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı söz konusu yetkisini, yayımlamış olduğu Seri A 2 Nolu Tahsilat Genel Tebliği²⁵⁹ ve Seri A 5 Nolu Tahsilat Genel Tebliği²⁶⁰,’nde kullanmıştır.

3.1.6. Kamu Alacaklarının Takibinde İptal Davası

Kamu borçluları kimi zaman, alacaklıların alacaklarını elde etmelerine engel olmak maksadı ile mallarını elden çıkarmaya ve bu şekilde alacaklıların teminatı olan malvarlıklarını eksiltmeye teşebbüs ederler. Böyle bir halde, kamu borçlusunu, kanun koyucunun kabul etmediği bir şekilde alacaklı zararına malvarlığını azaltırsa, buna yönelik tasarruflar iptal edilir. Özel hukuk alacakları bakımından İİK m. 277 ve devamı, amme alacakları için ise AATUHK m. 24 – m. 31 arasında sayılan tasarrufların hükümsüz sayılarak iptal edilmesi mümkündür.

Kamu alacaklarının korunması amacı güdülerek açılan iptal davasında amaç, borçlunun mal kaçırmak maksadıyla yapmış olduğu hukuki işlemleri, davacı kamu alacaklısı açısından hükümsüz sayarak, borçlunun iptali istenen işlemler aracılığıyla mal varlığından çıkarmış olduğu mallar üzerinden, cebren takip yoluyla, kamu alacağının tahsiline olanak sağlamaktır²⁶¹. Kamu icra hukukunda tasarrufun iptal davası, muvazaalı sözleşmelerden farklı olmak üzere, kamu borçlusuna tarafından yapılan ve hukuken geçerli, fakat kanunda belirtilen niteliklere sahip olan, tasarruftan/işlemden yararlanan kişiler arasında geçerli olan (sahte olmayan) işlemlere karşı açılır. Bu yönüyle muvazaaya dayanan butlan davalarından ayrılır²⁶². AATUHK m. 24’e göre aynı

²⁵⁹ 29.06.2008 tarih ve 26921 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır.

²⁶⁰ 11.09.2013 tarih ve 28762 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır.

²⁶¹ DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU, E. 1993/104, K. 1993/88, T. 24.09.1993, E.T. 02.03.2019 www.kazanci.com.tr

²⁶² Çelik, a.g.e., s. 94.

kanunun 27., 28.,29. ve 30. maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerin iptali için genel mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere öncelikli olarak bakılır²⁶³. HMK'nın 1. maddesinde, mahkemelerin görevinin ancak kanunla düzenleneceği, göreve ilişkin kuralların kamu düzeninden olduğu hüküm altına alınmış olduğundan; görev değerlendirmesinin, mahkemelerce yargılamanın her aşamasında kendiliğinden yapılması gerekmektedir²⁶⁴.

İptal davası AATUHK m. 25'de belirtildiği üzere borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılarına ve kötüniyet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı açılır. Tasarrufun iptali davası açılabilmesi, kamu borçlusu tarafından yapılan tasarrufun hükümsüz sayılabilmesi için AATUHK m. 27-30'da aranan şartların varlığına bağlı olup, bu şartların somut olayda varlığını ispat külfeti davayı açan alacaklı idarededir²⁶⁵. Alacaklı idarenin davanın açılıp açılmayacağı konusunda seçimlik hakkı veya takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu durum kanun hükmünde “açılır” şeklinde ifade edilmiştir.

İptal davası, kamu alacağının borçlunun malları ile karşılanamayan kısmına yetecek miktardaki tasarruflar bakımından açılabilir. Bu yönüyle de iptal davasının bir eda davası niteliğinde, aynı olmayan, idarenin alacağına ilişkin nispi nitelikte bir hakkına ilişkin olduğu söylenebilir²⁶⁶. İptal davaları, alacaklı idareye alacağını tahsil olanağı sağlayan nispi nitelikte ve kanundan doğan şahsi davalardır. İspatı halinde davacı idare, bu davaya konu teşkil eden mal üzerinde cebri icra yoluyla alacağını tahsil edebilme hakkını elde eder ve davanın konusu gayrimenkul ise davalı üçüncü şahıs üzerindeki kaydın düzeltilmesine gerek olmadan, o gayrimenkulün haciz ve satışını isteyebilir. Tasarruf ve muameleden faydalananlar elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa

²⁶³ Hükümde yer alan “takdimen” ifadesi bu sonucu zorunlu kılmaktadır. Ayrıca iptal davaları adli tatilde de görülecek işlerdendir. 6100 sayılı HMK'nın “*Adli tatilde görülecek dava ve işler*” başlıklı 103/1-h maddesine göre Kanunlarda ivedi olduğu belirtilen veya taraflardan birinin talebi üzerine, mahkemece ivedi görülmesine karar verilen dava ve işler adli tatilde de görülür.

²⁶⁴ “AATUHK'nın 24- 30. maddelerinin uygulanmasından kaynaklanan davada görevli yargı yerinin genel mahkemeler olduğu belirgin bulunmasına karşın, mahkemece eksik inceleme ve yanılığlı değerlendirme sonucu işin esasına girilerek elde edilen sonuca göre karar verilmesi, usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir.” YARGITAY 10. HUKUK DAİRESİ, E. 2014/463, K. 2014/360, T. 16.01.2014, E.T. 15.03.2019 www.kazanci.com.tr

²⁶⁵ Candan, a.g.e., s. 160.

²⁶⁶ Hakan Albayrak, Serkan Ağar, “Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması”, *TBB Dergisi*, S. 124 (2016), s. 443.

takdir edilecek bedelini vermeye mecburdurlar²⁶⁷. İptal davası açma süresi ise AATUHK m. 26'da 5 yıl olarak belirtilmiştir. Bu süre hak düşürücü süre olup, tasarrufun yapıldığı tarihten işlemeye başlar ve kesintiye uğramaz²⁶⁸. Sürenin geçmesinden sonra iptal davası açılması olanağı ortadan kalkar ve yapılan tasarruflar hukukun mevcudiyetlerini devam ettirirler²⁶⁹.

3.2. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINDA SUÇLAR VE CEZALAR

Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi yöntemlerle, borçlunun kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsiline engel olacağı anlaşılan davranışları ve tasarruflarına kamu alacaklısı idare, karşı bir tasarrufla cevap vermektedir. Bu doğrultuda suç ve cezanın, toplumsal düzenin korunmasında üstlenmiş olduğu rol de göz önüne alındığında, tahsil sürecinin etkin ve sağlıklı işleyebilmesi ve alacaklı idarenin alacağına kavuşabilmesi açısından, bazı fiillerin yasaklanması veya yapılmasının emredilmesi hukukun gereğidir.

3.2.1. Genel Olarak Suçlar ve Kabahatler

Çok genel bir biçimde, ceza kanunlarına aykırı bir insan davranışı olarak ifade edilebilecek olan suç, aynı zamanda sosyolojik temeli olan bir hukuki olaydır²⁷⁰. Suçun ne olduğu kanunlarımızda tarif edilmemektedir. Öğretide ise suçla ilgili ayrıntılı tanımlar bulunmaktadır.

CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT suçu, hukuka aykırı, kusurlu ve karşılığında yasada ceza öngörülmüş olan bir eylem olarak tarif ederek, böylece suçun unsurları olduğunun altını çizmektedir²⁷¹. ÖZBEK'e göre de suç, tipe uygun hukuka aykırı,

²⁶⁷ Tahsilat Genel Tebliği, Seri:A, Sıra No:1, 1.Bölüm VII

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/tebli/tebli/tebli/Tahsilat_Genel_Tebli_A1_27062018.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/tebli/tebli/tebli/Tahsilat_Genel_Tebli/tebli/Tahsilat_Genel_Tebli_A1_27062018.pdf) E.T. 16.03.2019

²⁶⁸ "AATUHK'da tasarrufların yapıldığı tarihten beş yıl geçtikten sonra bu maddelere dayanılarak dava açılmayacağı öngörülmüştür. Her ne kadar, madde kenar başlığında "hükümsüz sayılmada zamanaşımı" sözcüklerine yer verilmişse de gerek öğretide gerek Yargıtay uygulamalarında bu sürenin zamanaşımı süresi olmayıp, hak düşürücü süre olduğu kabul edilmekte olup, resen nazara alınmalıdır." YARGITAY 10. HUKUK DAİRESİ, E. 2008/2457, K. 2009/10184, T. 04.06.2009; İZMİR BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ 5. HUKUK DAİRESİ, E. 2017/311, K. 2017/253, T. 20.04.2017, E.T. 16.03.2019 www.kazanci.com.tr

²⁶⁹ Candan, a.g.e., s. 160.; Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 218; Çelik, a.g.e., s. 98.

²⁷⁰ Uğur Alacakaptan, *Suçun Unsurları*, Ankara: Sevinç Matbaası, 2. b., 1975, s. 1.

²⁷¹ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Yayınevi, 7. b., 2011, s. 201.

kusurlu bir insan davranışdır²⁷². Bir fiilin suç teşkil edebilmesi için gereken unsurları da içeren daha detaylı bir tarif yapmak gerekirse suç; “İsnad yeteneğine sahip bir kişinin, kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, yasada yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylemdir”²⁷³.

Suçlar gerek uygulanacak müeyyide gerekse de nitelik boyutuyla kabahatlerden ayrılırlar. TCK yürürlüğe girene kadar aynı kanunda iki farklı kitap halinde düzenlenen suçlar ve kabahatlerin yaptırım, usul ve nitelik gibi birtakım yönlerden farklı bulunmaktadır. Bir fiilin suç mu kabahat mi olduğunun tespiti bilhassa, uygulanacak kanun hükmünün tespiti açısından büyük önem taşımaktadır. Suçlar ile kabahatler arasındaki ayrım, şekli ve esasa ilişkin kriter olmak üzere iki kritere dayandırılmaktadır²⁷⁴.

Şekli kriter, biri yaptırım farkı kriteri, diğeri ise usul farkı olmak üzere iki farklılık üzerine oturur. Yaptırım farkı kriterine göre suç karşılığında uygulanacak yaptırımlar hapis ve adli para cezaları ve/veya güvenlik tedbirlerinden ibaretken, kabahatlere idari para cezaları²⁷⁵ ile idari tedbirler uygulanır. Şekli kriterden ikincisi, usul kurallarına odaklanmaktadır. Buna göre suçlar, bağımsız mahkemelerce bir hükme bağlanır ve kesinleşirse infaz aşamasına geçilir; kabahatler ise bağımsız bir yapıya sahip olamayan idari makamlarca, idari usul uygulanarak bir idari işlemle karara bağlanırlar²⁷⁶.

Esasa ilişkin kriterden ilki nitelik farkına dayanır. Bu kriter hukuksal değeri hedef alır. Suç, hukuksal değer ihlalini ifade ederken, kabahat idari haksızlık veya idari emre itaatsizliktir²⁷⁷. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu²⁷⁸’nın (KK) da esas aldığı nicelik kriterine göre ise esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç

²⁷² Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020, s. 207.; Osman Dolu, *Suç Teorileri*, 4. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012, s. 34.

²⁷³ Alacakaptan, a.g.e., s. 10.

²⁷⁴ Zeynel Kangal, *Kabahatler Hukuku*, 2. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 38.

²⁷⁵ “İdari nitelikteki "para cezası", bir uyarı (ikaz) fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet edebilir.” Açıklamalı-Gerekçeli Kabahatler Kanunu http://www.tbb.gov.tr/online/yayinlar/kabahatler_kanunu/files/kabahatler%20kanunu.pdf E.T. 29.03.2019

²⁷⁶ Kangal, *Kabahatler Hukuku*, s. 39.

²⁷⁷ Kangal, *Kabahatler Hukuku*, s. 40.

²⁷⁸ Kabahatler Kanunu, Kanun Numarası: 5326, Kabul Tarihi: 30.03.2005, RG 31.03.2005/25772 (Mükerrer)

veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmaz. Bu tasnif haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanır²⁷⁹. Keza suç sayılan fiiller, kabahatlere nazaran daha büyük tehlikelere gebe ve toplum menfaatleri bakımından daha ağır bir tecavüz teşkil ederler.

3.2.2. Suçların Sınıflandırılması

Suçlar ana hatları itibarıyla, genel kanun niteliğinde bulunan TCK'da düzenlenmiştir. Toplam 345 maddeden oluşan TCK'da bütün suçların düzenlenmiş olması kuşkusuzdur ki teknik olarak mümkün değildir. Suç teşkil eden fiiller, başka kanunlarda da düzenlenmiş olabilir. “*Özel ceza kanunu*” adı verilen bu kanunlarda²⁸⁰ çeşitli suç tipleri bakımından detaylı düzenlemeler söz konusudur.

İnsanın olduğu her zaman ve mekânda var olan suçların sınıflandırılması doğrudan doğruya kanundan veya kimi zaman doktrinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, askeri suçlar genel olarak, Askeri Ceza Kanunu²⁸¹'nda düzenlenmiş suçlara verilen isimdir. İcra suçları ise herhangi bir kanuna adını vermemiş, bir kanunda tanımı bulunmayan, doktrinden kaynaklanan bir sınıflandırmadır. İcra suçları İİK'da yer alan icrai veya ihmali nitelikteki kasıtlı hareketle işlenebilen suçlardır. Bunlardan başka, genel suçlar dışında yer alan ve kendisine önemli yer edinmiş suç gruplarından diğerleri de mali ve ekonomik suçlardır. Bazı iş sahaları veya mesleklerde öyle bir takım sosyolojik özellikler vardır ki, bunları icra edenler belirli suçlara sürüklenmekte veya söz konusu meşguliyetler, bu suçların işlenmesi bakımından uygun zemin hazırlamaktadır²⁸².

²⁷⁹ “Haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Ancak, bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, bunun esasen haksızlık ifade etmesi gerektiği hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Esas itibarıyla haksızlık ifade etmeyen, hukuka aykırı olmayan bir fiil hiçbir surette suç veya kabahat olarak tanımlanamaz. Haksızlıklar arasında bu yönde bir tasnif yapılması durumunda; bu tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmalıdır. Bu bakımdan, esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır. Bu tasnif, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurmaktadır.” Açıklamalı-Gerekçeli Kabahatler Kanunu http://www.tbh.gov.tr/online/yayinlar/kabahatler_kanunu/files/kabahatler%20kanunu.pdf E.T. 29.03.2019

²⁸⁰ 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu, 6136 sayılı Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Kanun, 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun özel ceza kanunlarına örnek olarak verilebilir.

²⁸¹ Askeri Ceza Kanunu, Kanun Numarası: 1632, Kabul Tarihi: 22.05.1930, RG 15.06.1930/ 1520

²⁸² Sulhi Dönmezer, “Ekonomik Suçlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 7. (1985), s. 20.

3.2.3. Mali Suçluluk

Mali suç için doktrinde üzerinde tam olarak mutabık kalınmış bir tanım bulunmamaktadır. Mali suçlar, genel olarak, devletin mali nitelikteki düzenlemelerine aykırılıklar olarak nitelendirilebilir²⁸³. International Monetary Fund’a (IMF) göre mali suçlar, “*şiddet içermeyen işlemek suretiyle mali bir kayba neden olan her türlü yasadışı faaliyet*” olarak tanımlansa dahi bu suçlar, Interpol tarafından, sosyal ve ekonomik etkilerinin ötesinde, sıklıkla şiddet içeren suçlarla ve hatta terörizmle yakından bağlantılı olarak görülmektedir²⁸⁴.

Mali suçların varlığı rekabetçi bir ekonomiyi rahatsız eder. Özellikle, devletlerin ekonomideki düzenleyici rolü ve ekonomik kaynaklar, mali suçlardan en çok etkilenen alanlar olarak ön plana çıkar. Bu sebeple ülkeler; vergi kaybının önlenmesi, kayıt dışılığın engellenmesi, kamu düzeninin korunması, ticari ve ekonomik hayatın sorunsuz hale getirilmesi için mali suçlarla mücadele etmektedir. Ülkemizde bu mücadele esas itibarıyla, Maliye Bakanlığı bünyesinde ana hizmet birimi statüsünde ve doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı olarak görev yapan Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) Başkanlığı’nca yürütülmektedir. Kurulun misyon olarak; aklama ve terörün finansmanı suçlarının önlenmesi ve tespitine yönelik olarak; politika oluşturulması ve düzenleme yapılmasına katkıda bulunmak, hızlı ve güvenilir bir şekilde bilgi toplamak ve analiz etmek, araştırma ve inceleme yapmak, elde edilen bilgi ve sonuçları ilgili makamlara iletmeyi esas aldığı görülmektedir²⁸⁵. Ancak mali suçları, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile sınırlandırmak mümkün değildir. Örneğin vergi suçları, kaçakçılık suçları, damga ve mühürlere karşı suçlar da mali suç kategorisinde yer alabilir²⁸⁶. Mali suçların kapsamı belirlenirken, diğer suçlarla olan ilişkisi göz önünde bulundurulmak mecburiyetindedir.

3.2.3.1. Mali Suç-Ekonomik Suç İlişkisi

Politik, ekonomik ve sosyal yapılarıdaki ve teknolojiye bağlı olarak sürekli gelişen ve gitgide globalleşerek, sınır aşan suçlar kategorisine giren ekonomik suç üzerinde uzlaşmış bir tanıma rastlamak zordur. Ekonomik suçlar,

²⁸³ Fatih Selami Mahmutoğlu, Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar, 1. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003, s. 36.

²⁸⁴ <https://www.interpol.int/Crimes/Financial-crime/E.T>. E.T. 05.04.2019

²⁸⁵ <https://www.hmb.gov.tr/masak-vizyon-misyon> E.T. 05.04.2019

²⁸⁶ Mahmutoğlu, a.g.e., s. 36.

ekonomik düzenin kurumlarını ve bu şekilde de ekonominin genel olarak düzenini zedeleyen veya zarara uğrama tehlikesini yaratan davranışlardır²⁸⁷. Ekonomik suçlar genellikle bir tehlike suçu olarak karşımıza çıkarlar, özgü suç niteliğindedir ve ekonomik suçlarda mağdur sayısı çoktur²⁸⁸.

Mevzuatımızda ekonomik suçları toplu biçimde barındıran bir kanun bulunmamaktadır. Yürürlükteki TCK’da “*ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin suçlar*” başlıklı bir bölüm var olmakla birlikte ilgili bölüm, Kanun’un üçüncü kısmını teşkil eden “*Topluma Karşı Suçlar*”ın dokuzuncu bölümüdür²⁸⁹. İhaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, fiyatları etkileme, kamuya gerekli şeylerin yokluğuna neden olma, ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması, mal ve hizmet satımından kaçınma, tefecilik suçlarından ibaret olan bu bölümdeki suçların, hangilerinin ekonomi, hangilerinin sanayi hangilerinin ise ticarete ilişkin olduğu doğrudan belirtilmemiştir.

Kuşkusuz ki ekonomik suçlar bu bölümde zikredenlerden ibaret değildir. Bu suçlar yalnızca genel kanun niteliğindeki TCK’da yer almamakta, özel ceza kanunlarında ve yine suç ve ceza içeren kanunlarda da hüküm altına alınmaktadır. Tam olarak tanımlanamamasının doğal sonucu olarak ekonomik suçlar şunlardır veya şu suçlarla sınırlıdır gibi bir tasnif yapmak mümkün gözükmemektedir. Örneğin, tefecilik suçunun²⁹⁰ hukuki niteliği ile ilgili sistematik bir yorum yapılmak suretiyle kanunda bulunduğu yer itibarıyla ekonomik bir suç olduğu kolaylıkla belirlenebileceği gibi suçla korunan hukuki yarar göz önüne alınarak da aynı sonuca ulaşılabilmektedir. Ancak rüşvet suçu açısından aynı kriterleri kullanarak bir belirleme yapılması zorlaşmaktadır. Zira rüşvet suçu, TCK’nın, “*Millet ve Devlete Karşı Suçlar*” kısmının ilk bölümünü teşkil eden “*Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar*” bölümünde düzenlenmiştir. Korunan hukuki yarar konusunda ise yine tam bir görüş birliği bulunmamakla birlikte rüşvet suçunun genel olarak, kamu görev ve hizmetlerinin dürüst, eşit ve tarafsız bir şekilde yerine getirilmesine ve özellikle göreve ilişkin faaliyetin özel bir ticaret (alım-satım) konusu oluşturmamasına yönelik kamu idaresi

²⁸⁷ Asuman Aytekin İncoğlu, “Ekonomik suçlar”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 1. (2020), s. 124.

²⁸⁸ İncoğlu, a.g.m., s. 126.

²⁸⁹ 765 sayılı mülga TCK’da ise ekonomik suçlarla alakalı ayrı bir bölüm bulunmamaktaydı.

²⁹⁰ TCK m. 241’de düzenlenen tefecilik suçunun birden çok hukuki yararı koruduğu düşünülmekle bunlardan birisi de ekonomik düzen ve istikrarın muhafazasıdır.

(Devlet) yararı olduğu ifade edilmektedir²⁹¹. Ancak failin ekonomik amaç gütmesi göz önüne alınarak yapılan tanımdan hareketle rüşvet suçunun da ekonomik suç olduğu kabul edilebilir görülmektedir²⁹².

Mali suçluluk kavramının kimi zaman ekonomik suç yerine kullanıldığı daha önce de ifade edilmişti. Mali suçluluk, finans, para kaynakları, mağdurların parası ile ilgili olan suçluluktur²⁹³. Kaynağı ne olursa olsun mali suçluluk, mağdurların zararlarına, hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen para kazancına bağlı bulunan bir suçluluktur²⁹⁴. Mali suçluluk çok biçimli nitelik taşır. Karışık, teknik ve gizlidir²⁹⁵. Ekonomik suçun, ekonomik düzenin sağlıklı bir şekilde yürüyebilmesini esas alan temel yasalara aykırılık içeren bir sürü suçu kapsadığı düşünüldüğünde mali suçların da her ne kadar zaman zaman bu kavram yerine kullanılsa da ekonomik suç kapsamında değerlendirilmesi daha uygun düşmektedir. Şemsiye kavram olan ekonomik suç, mali suçtan daha geniş bir özellik arz eder²⁹⁶. Bir başka deyişle, mali suçlar ekonomik suçların bir bölümünü oluştururlar. Ekonomik suçlar, mali suçlara ilave olarak ekonomik hayatın düzenlenmesine ilişkin olan, ancak doğrudan kişilerin mali zararı veya bazılarının maddi yarar sağlaması sonucunu doğurmayan suçları da kapsamaktadır²⁹⁷.

3.2.3.2. Mali Suç-Vergi Suçu İlişkisi

Acaba vergi suçları suç kategorilerinden hangisine girmektedir? Bu sorunun cevabı da vergi suçunun tanımından elde edilecek çıktılarla ortaya konulabilir. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN “*vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik*

²⁹¹ Nabi Özalp, *Türk Ceza Kanunu'nda Rüşvet Suçu*, (Doktora Tezi), Diyarbakır: Dicle Üniversitesi SBE, 2018, s. 174.

²⁹² Rüşvet, zimmet ve irtikap suçlarıyla ilgili, Özyeğin Üniversitesi Alman Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi ve Eberhard Karls Tübingen Üniversitesi'nin ortaklaşa düzenlediği “Ekonomik Suçlar” konulu sempozyumda ayrı ayrı tebliğler sunulmuş ve bu tebliğler Prof.Dr. Yener Ünver'in editörlüğünde ‘Ekonomik Suçlar’ isminde kitaplaştırılmıştır. Bu konuda verilebilecek örneklerden bir başkası ise 30 Nisan-1 Mayıs 2005 tarihlerinde Ankara’da TOBB tarafından düzenlenen Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu’nda ‘Rüşvet Suçu’ konulu bir tebliğin sunulmasıdır. <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/Ekonomik%20Su%C3%A7%20ve%20Ceza%20Sempozyumu.pdf> E.T. 13.04.2019

²⁹³ Jean PRADEL, “Mali Suçluluk Kavramlar ve Temel Açıklamalar”, çev. T. Zeynel Kangal, İ.Ü.H.F.M., C. LX (2002), s. 312.

²⁹⁴ Pradel, a.g.m., s. 312.

²⁹⁵ Pradel, a.g.m., s. 313.

²⁹⁶ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 11. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, s. 382.; Mahmutoglu, a.g.e., s. 38.

²⁹⁷ Hasan Aykın, “Mali Suç”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 203. (2009), s. 52.

suçlardır” demek suretiyle, vergi suçlarının dâhil olduğu kategoriye doğrudan işaret etmektedir²⁹⁸. Vergi suçlarının varlık sebebini ise, korunan hukuki menfaat odaklı olarak, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesiyle hazinenin vergi kaybı yaşamasının önüne geçilmesi ve öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli kaynaklar toplanmak suretiyle genel amaç olan kamu yararının sağlanmış olmasına bağlamaktadır²⁹⁹. AKKAYA da vergi suçlarının ekonomik niteliklerinin ağırlığına atıfta bulunarak vergi suçunu; vergi ödevlilerinin, vergi yasalarında uymaları öngörülen kurallara aykırı davranışlarıyla ortaya çıkan, hazine menfaatini ihlal eden veya ihlal tehlikesi bulunan fiiller olarak tanımlar³⁰⁰.

SABAN’a göre ise vergi ödevinin amacını, kamu giderlerini karşılamak oluşturuyorsa, devletin vergi suç ve cezalarını belirlerken neleri tolere edip neleri edemeyeceğini saptaması önem taşır³⁰¹. Kar maksimizasyonunu hedefleyen vergi mükellefinin karşısında, devlet açısından vergi cezalarının iki temel amacı; vergilendirme alanında istenmeyen davranışların engellenmesi ve o ülkede geçerli hukuk kaidelerine göre adaletin sağlanmasıdır³⁰².

Kimi suç tanımları ise yer aldıkları kanundan hareketle yapılmaktadır. Örneğin, 6831 sayılı Orman Kanunu’nda düzenlenen suçlara orman suçları; İİK’da öngörülen ve hapis, disiplin hapsi, tazyik hapsi veya adli para cezası gerektiren suçlara icra suçları adı verilir. Vergi suçlarını bu bakış açısıyla tarif edenlerden birisi olan TAŞDELEN, vergi suçunu, “*VUK’ta düzenlenen ve ceza hukuku anlamında yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiiller*” olarak tanımlayarak, vergi kabahatlerinin suç tanımı dışına çıkarılması gereğini ifade etmiştir³⁰³. ÜSTÜN’ün vergi suçu tanımında, kanunlar sadece VUK ile sınırlandırılmamış, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen suçlar vergi suçu olarak benimsenmiştir³⁰⁴.

ŞENYÜZ’e göre ise vergi suçlarının mali suçlar kategorisinde önemli yeri vardır. Vergi suçları her ne kadar ekonomik içerikli olsalar da aynı zamanda kamu

²⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 215.

²⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 215.

³⁰⁰ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara, *AÜHFD*, C. 49, S. 1 (2000), s. 85.

³⁰¹ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 6. b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2014, s. 467.

³⁰² Nihal Saban, a.g.e., s. 467.

³⁰³ Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s. 9.

³⁰⁴ Ümit Süleyman Üstün, *Ceza Yaptırımları Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi SBE, 2010, s. 7.

düzenini ve devlet otoritesini yakından ilgilendirmektedirler³⁰⁵. ŞENYÜZ de vergi suçunu, “*vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranılarak bu hükümlerin ihlal edilmesi*” şeklinde tanımlayarak, ihlal teşkil eden fiillerin VUK ile sınırlı olmadığını ifade etmektedir³⁰⁶.

VUK’un “Cezalar” başlıklı 331. maddesinin “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” hükmünü haiz olması karşısında, kanaatimizce de vergi suçlarını VUK’ta yer verilenler ile sınırlamak mümkün değildir. Örneğin, 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun³⁰⁷’nun “*Ceza Hükümleri*” başlığını taşıyan 5. maddesinin 2. fıkrası uyarınca “*Kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında üç aydan on aya kadar hapis cezasına hükmolunur*”. İlgili kanun, vergi mevzuatına dâhil bir kanun olup, suçun maddi unsurları açıkça belirlenmiş ve karşılığında bir ceza hukuku yaptırımı olarak hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Bu maddede düzenlenen husus şüphesiz bir vergi suçudur.

KARAKOÇ’a göre de vergi ceza hukukunda bir düzenleme yapılırken VUK dışında diğer kanunları da dikkate almak gerekir³⁰⁸. Aksi halde aynı alana ilişkin hukuka aykırılıkları yaptırıma bağlarken birbiriyle çelişen ve farklılaşan düzenlemeler yapmak kaçınılmaz olacaktır. Dolayısıyla vergi suçları, AATUHK ve GK gibi VUK dışında başka kanunlarda da düzenlenmiş bulunabilir³⁰⁹.

Bütün bu görüşlerden hareket edilecek olursa, vergi suçları, VUK başta olmak üzere vergi kanunlarında düzenlenmiş bulunan, karşılığında ceza kanunu bağlamında bir ceza ve/veya güvenlik tedbiri öngörülmüş mali suçlar olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla vergi suçları, nitelikleri itibarıyla mali suçlar kategorisinde yer alırlar.

3.2.3.3. Mali Suç-Kamu İcra Suçu İlişkisi

³⁰⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 383.

³⁰⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 383.

³⁰⁷ Kanun Numarası: 4358, Kabul Tarihi: 02.04.1998, RG 04.04.1998/23307

³⁰⁸ Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, İzmir, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, C.12, Özel Sayı (2010), s. 6-7.

³⁰⁹ Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme*, s. 6.

Verginin devlet hazinesine aktarımı, birden fazla işlemin değişik zaman ve aşamalarda yapılmasıyla gerçekleşir. Vergilendirme, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını içeren bir süreçtir. Bu süreçte nihai işlem verginin tahsili olup, tarh işlemi tahsil işleminin hazırlayıcısı ve sebebi konumundadır³¹⁰. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olay ile beliren, sübjektif ve inşai bir vergilendirme işleminde somutlaşan vergi ödevi ilişkisi, verginin tahsil edilmesi ile sona ermektedir³¹¹. Tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarının esasları VUK'ta düzenlenmiştir. Tahsil aşamasından ise VUK'ta bahsedilmekle birlikte tahsille ilgili usul, esasen AATUHK'da hüküm altına alınmıştır. Ayrıca her vergi için kendi kanunda, o verginin tahsili ile ilgili özel hükümler bulunmaktadır.

Kimi ülkelerin vergi sistemlerinde³¹² tek bir kanun sistematüğinde düzenlenen vergilendirme sürecinin nihai aşaması olan tahsil, ülkemizde tüm kamu alacaklarını içerir bir biçimde ve ayrıntılı olarak tek bir kanunda düzenlenmiştir. AATUHK, kapsamı vergilerle sınırlı olmayan bir özel kanundur³¹³. AATUHK vergilendirmenin tahsil aşamasını düzenlemekle birlikte, vergiler dışında harç, resim, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında da uygulanmaktadır. Kaynağı ne olursa olsun, tahsil aşamasına gelindiğinde artık alacağın ismi ve niteliğinin bir önemi kalmamakta ve kamu alacağı olarak değerlendirilmektedir. Buradan hareketle AATUHK'da düzenlenmiş bir suç, temeli vergi olan bir alacak nedeniyle işlenmiş olabileceği gibi, amme hizmetinin uygulanmasından doğan bir alacağın tahsili sürecinin sekteye uğratılması nedeniyle de işlenebilir. Öyle ki bu suçlar, AATUHK'nın Üçüncü Kısımının İkinci Bölümü'nde "*Yasaklar ve Cezalar*" başlığında düzenlenmiş

³¹⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 177.

³¹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 108.

³¹² Örneğin, Alman vergi sisteminde vergilendirme aşamalarının tamamı Abgabenordnung'ta düzenlenmiştir.

³¹³ Yerel Mahkemece, davanın kabulü ile 2560 sayılı İSKİ Kanununa dayanılarak yürürlüğe konulan Tarifeler Yönetmeliği'nin 24. maddesi uyarınca hesaplanan 'Önemli Alt Yapı Denge Bedeli'nin ödetirilmesine karar verilmişse de özel düzenlemelerin varlığı halinde genel hükümlerin uygulaması olanaksızdır. Öncelikle özel hüküm uygulanmalıdır. AATUHK da özel bir yasadır ve bu yasanın uygulanma alanına giren bir alacak için genel icra ve haciz yoluyla takip yapılamaz, bu konuda dava açılamaz. YARGITAY 4. HUKUK DAİRESİ, E. 2001/1819, K. 2001/3301, T. 03.04.2001, E.T. 05.05.2019 www.kazanci.com.tr

bulunmakla bütün kamu alacakları için uygulanmaktadır. AATUHK m. 107-114 arasında düzenlenmiş bulunan bu yedi suç tipi, kamu icra suçları olarak nitelendirilebilir.

O halde AATUHK’da yer alan suçlar, mali mevzuat aleyhine işlenmeleri, failin de maddi menfaat gütmesi göz önünde bulundurulduğunda, mali suçlar kategorisinde yer alırlar.

3.2.4. Kamu İcra Suçları

3.2.4.1. Tanım

Kamu icra suçları, AATUHK’da hüküm altına alınmış, hapis cezası ve/veya adli para cezası gerektiren, icrai veya ihmali hareketle işlenebilen, mali karakterli suçlardır.

AATUHK özel bir ceza yasası değildir. TCK’nın deyimiyle bir “*ceza içeren kanun*³¹⁴”dur. Bu özelliği VUK, İİK gibi kanunlarla benzerlik göstermektedir. Kamu icra suçları bu karakterlerinden ötürü, ilgili kanun maddelerinde belirtilen fiillere “*lex specialis derogat legi generali (özel hüküm genel hükmü ilga eder)*” ilkesi gereği öncelikli olarak uygulanacaktır³¹⁵.

AATUHK’da yedi adet suç düzenlenmiştir. Bu suçlar;

- Sırrın İfşası (m. 107)
- Artırmalara Katılma ve Artırmalarda Mal Satın Alma Suçu (m. 108)
- Amme Alacağının Tahsiline Engel olma Suçu (m. 110)
- Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma Suçu (m. 111)
- Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme Suçu (m. 112)
- Amme Borçlusuna Ait Ellerde Bulundurdukları Malları Bildirmeme Suçu (m. 113)
- İstenecek Bilgileri Vermeme Suçu (m. 114)

3.2.4.2. Kamu İcra Suçlarının Amacı

³¹⁴ TCK’nın “Özel Kanunlarla İlişki” başlıklı 5. maddesi “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” hükmünü haizdir.

³¹⁵ Gözler, *Hukuka Giriş*, s. 345.

TCK m. 1’de, Kanunun amacı düzenlenmektedir³¹⁶. Bu maddeye göre Ceza Kanunu’nun amacı;

- Kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak
- Suç işlenmesini önlemektir.

Kamu alacaklarının tahsili ile ilgili usul ve esasları barındıran AATUHK’da yer alan suçlar da kuşkusuz, genel kanun niteliğindeki TCK ile benzer amaçlarla, kanun koyucu tarafından hüküm altına alınmıştır. Bu genel amaçların dışında her ne kadar zikredilmese de bir takım özel amaçların olduğu da şüphesizdir.

Tahsil süreci bazen uzun bir zaman sürecine yayılan bir özellik göstermektedir. Bir tarafta kamu hizmeti sunmak için kaynağa ihtiyaç duyan devlet, karşı tarafta ise harcanabilir varlığının eksilmemesini/daha az eksilmesini düşünen kamu borçlusu bulunmaktadır. Borçlu, borcunu kendi rızasıyla ve eksiksiz bir biçimde tam zamanında ifa ettiğinde problem meydana gelmez. Başka bir deyişle, kamu borçlusunun yapacağı rızaen ifa, AATUHK’nın uygulanmasına gerek bırakmayacaktır³¹⁷.

AATUHK, yalnızca tahsili değil takip sürecinin tümünü düzenler. Devlet, kamu alacağı sayılan alacaklarının güvence önlemlerini de bu kanunla düzenlemektedir. İlişkinin başından itibaren yer alan kamu gücü, tahsil aşamasında da kendiliğinden harekete geçmekte ve bu gücünü ortaya koymaktadır. Kamu hizmetlerinin devamlılığı, kolektif çıkarın bireysel çıkara belli bir ölçüde üstün tutulması gibi ilkeler, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli fonların riske sokulmadan düzenli ve zamanında sağlanmasını zorunlu kılmaktadır³¹⁸. Bu zorunluk ise kamu alacaklarını özel alacaklara nazaran daha imtiyazlı ve etkili usullere göre tahsiline yol açar. Kamu icra hukuku da varlığını şüphesiz bu zorunluluğa borçludur. Kamu icra hukuku, devletin ve diğer kamu

³¹⁶ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT’a göre Rusya Ceza Kanunu’ndan alınan ve çağdaş ceza kanunlarında bulunmayan bu hüküm, demokratik bir hukuk devleti olan ve bu konudaki temel ilkeleri ile çerçevesi Anayasasıyla belirlenmiş bulunan Türkiye Cumhuriyeti Devleti bakımından gereksiz olmuştur. Suç işlenmesinin önlenmesi amacı ceza kanununu değil önleyici kolluk hukukunu ilgilendiren bir mesele olup, ceza kanunu suç işlendikten veya suça teşebbüs edildikten sonra uygulanır. Özgürlüklerin korunması, kanununda amacın gösterilmesiyle değil buna yönelik nitelikli hükümlerin mevcudiyetiyle mümkündür. Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 5.

³¹⁷ KARAKOÇ, salma, verme ve alma şeklinde 3 aşama ile tanımladığı yükümlendirme sürecinin alma aşamasının kamu icra hukukuna kaynaklık ettiğini savunmaktadır. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 24.

³¹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s. 158.

idarelerinin ve kurumlarının, mali yükümlerden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarıyla ilgili güvence önlemlerini, bunların ödenmesini ve hukuki cebre dayalı olarak ödenmesini düzenleyen bir mali hukuk dalı olarak tanımlanmaktadır³¹⁹. Kamu icra suçları da bu hukuk dalının araçlarından birini teşkil eder.

AATUHK’da yer alan kamu icra suçlarına ilişkin hükümlerde kamu borçlusuna ve kanunun tatbikinde görevli bulunan kimselere birtakım yükümlülükler getirilmektedir. Kanunun tatbikinde görev alan kimselerle ilgili düzenlemelerin her ne kadar devlet kamu gücünün kullanan taraf olsa da süreçteki işlemlerin ilgili mevzuata uygun bir biçimde, tarafsız ve bağımsız görevlilerce yerine getirilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Ayrıca bu görevlilerin, süreçteki işlemleri lehlerine kullanmak suretiyle kendilerine ve kanunda sayılan yakınlarına haksız menfaat elde etmeleri cezalandırılmaktadır. Kamu idaresine ve onun çalışanlarına güven de bu yolla korunmuş olmaktadır. “*Sırrın İfşası*” başlıklı 107. madde, “*Artırmalara katılamayacak ve artırmalardan mal satın alamayacak olanlar*” başlıklı 108. madde bu amacı güden kamu icra suçlarına örnek olarak gösterilebilir.

Kamu borçlusu için getirilen yükümlülüklerin ise eksiksiz biçimde yerine getirilmesinde devletin menfaati söz konusudur. Bu yükümlülüklerin yaptırıma bağlanması aracılığıyla, alacaklı kamu lehine yürütülen takibin etkin, sağlıklı ve hızlı işlenmesinin temini sağlanmaktadır. Böylelikle kamu borçlusunun kötü niyetle hareket etmesi önlenerek kamu otoritesine olan güvenin korunması da amaçlanmaktadır. “*Amme alacağının tahsiline engel olanlar*” başlıklı 110. madde, “*Gerçeğe Aykırı Mal Bildiriminde Bulunanlar*” başlıklı 111. madde, “*Mal edinme ve Artmalarını Bildirmeyenler*” başlıklı 112. madde ve “*İstenecek Bilgileri Vermeyenler*” başlıklı 114. maddede düzenlenen suçlar ise bu grupta verilecek örneklerdir. Kamu icra suçlarından birisi ise ne borçlulara ne de kanunu tatbikle vazifelendirilmiş kimselere yöneliktir. “*Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmeyenler*” başlıklı 113. madde, amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları talebe rağmen bildirmeyenler hakkında altı aya kadar hapis cezası öngörmektedir. Görüleceği üzere kanun bu hükümle kamu borçlusu veya kanunu tatbik edenler dışında, borçluyla ilişkili üçüncü kimselere de yükümlülük öngörmektedir.

³¹⁹ Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 24.

AATUHK'nın 110 ile 114. maddelerinde ise, maddî unsur ve bazen de faili farklı olan suç tipleri şeklinde ayrı ayrı düzenlenmiş olan fiillerin suç olarak kabul edilmesinin temel amacı, kamu alacağının tahsil edilmesinin önündeki engelleri, ceza hukuku müesseselerinden yararlanarak, kaldırmaktadır³²⁰.

3.2.4.3. Kamu İcra Suçlarının AATUHK'da Yeri ve Tasnifi

3.2.4.3.1. Kamu icra suçlarının AATUHK'daki yeri

Kamu icra suçları, AATUHK'nın “Zamanaşımı, terkin, yasaklar ve cezalar ve son hükümler” başlıklı üçüncü kısmının, “Yasaklar ve Cezalar” başlıklı ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümde toplam dokuz madde bulunmakta olup, bunların yedi tanesinde bir suç tüm maddi unsurlarıyla tanımlanmış, bir maddede ise yasak hali düzenlenmekle yasağa uymayanlara ne gibi bir yaptırım uygulanacağı belirtilmemiştir. Bölümün sonunda yer alan “suçların takibi” başlıklı m. 115 ise suçlar için yargılama usulünü konu almaktadır.

Madde başlıkları, içerdikleri fiillerle bağlantılı olarak suç faillerine odaklanarak isimlendirilmiştir. Bu usul, ceza hukuku kanun tekniğinde tercih edilmeyen bir özellik taşımaktadır. Örneğin, haczedilen malların satışı için yapılan artırmaya katılma suçunu düzenleyen 108. maddenin başlığı “Artırmalara katılamıyacak ve artırmalardan mal satınalamıyacak olanlar” şeklinde belirlenmiştir. Benzer biçimde, 110. maddenin başlığı “Amme alacağının tahsiline engel olanlar”, 111. maddenin başlığı “Gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar”, 112. maddenin başlığı “Mal edinme ve artmalarını bildirmiyenler”, 113. maddenin başlığı “Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmiyenler” ve 114. maddenin başlığı ise “İstenecek bilgileri vermiyenler” olarak tercih edilmiştir.

Suçlar arasında yalnızca 107. maddenin başlığında suçun faili veya failleri zikredilmemiş ve başlık “Sırrın İfşası” olmuştur. Fail odaklı bir başlıklandırma, ceza hukukunun fail değil, fiil ceza hukuku olma niteliği ile çelişir gözükmektedir. Kanunda yer alan suçların hepsi bakımından fiili esas olarak yapılacak bir isimlendirme veya başlıklandırmanın, bütünlüğü sağlama bakımından daha uygun düşeceği kanaatindeyiz.

³²⁰ Burak Pınar, Pınar Bacaksız, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (III-Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları)”, *Legal Medeni Usul ve İcra-İflas Hukuku Dergisi*, 2008, C.4, S.9, s.112.

3.2.4.3.2. Kamu icra suçlarının tasnifi

Kamu icra suçlarının tasnifi, yaptırımları başta olmak üzere, ceza hukuku bakımından gösterdiği birtakım özellikler göz önünde bulundurularak yapılabilir. Aşağıda, ilk önce yaptırımlarına göre ayırım yapılacak, daha sonra failden yola çıkılarak genel suç-özgü suç ayırımına göre kamu icra suçları ayrılacaktır.

3.2.4.3.2.1. Yaptırımına göre kamu icra suçları

TCK'da yaptırımlar, cezalar ve güvenlik tedbirleri olmak üzere iki bölümde toplanmaktadır. Ceza, suç karşılığında verilen ve sadece kanunla düzenlenen bir yaptırımdır. Ceza, ödetme ve önleme olmak üzere iki ana amaca hizmet eder. Bu amaçlardan ilki, bir kuralın ihlali üzerine misilleme tepkisidir³²¹. İkincisi ise suçu önlemeye odaklanır. Ceza, kanunla düzenlenmiş, bireyselleştirilebilir, geri alınabilir ve düzeltilebilir ve insan onuru ile bağdaşabilir olmalıdır. Ceza, sadece suçu işleyen kişiye uygulanmalı ve devlete az yük getirmelidir³²².

TCK'da cezalar; hapis cezaları ve adli para cezaları olmak üzere iki çeşittir. Kanunilik ilkesi gereği bu iki cezadan başka bir cezaya hükmedilemez.

3.2.4.3.2.1.1. Hapis cezası gerektiren suçlar

Hapis cezası, kişinin özgürlüğünün kısıtlanması suretiyle uygulanır. Özgürlüğün kaldırılması, içerdiği yoksunluklar nedeniyle failin kefareti ödemesi anlamını taşıyacağı gibi, potansiyel suçlular bakımından ibret oluşturacak, aynı zamanda failin ıslahı çalışmalarına fırsat tanıyacaktır³²³. Kanunda hapis cezaları, müebbet (süresiz) hapis cezası ve süreli hapis cezası olmak üzere iki grupta düzenlenmiştir. Müebbet hapis cezası, infaz şeklindeki özelliklerine göre ağırlaştırılmış müebbet hapis ve müebbet hapis olmak üzere ikiye ayrılır. Süreli hapis cezası, TCK m. 49/1 uyarınca, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz³²⁴.

³²¹ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 574.

³²² Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 577.

³²³ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 553.

³²⁴ Suç tanımı yapılan hükümde hapis cezasının alt ve üst sınırının gösterilmediği hallerde bu genel sınırlar göz önüne alınır. "TCK m. 49'dakii düzenlemenin, sonuç cezayı değil, yasada alt ve üst sınırın gösterilmemesi halinde, temel cezayı tayinde dikkate alınacak ölçütleri gösterdiği saptanmakla, Yargıtay C.Başsavcılığının bu yöne ilişkin itirazı yerinde olup, kabulüne karar verilmelidir." YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2006/5-178, K. 2006/163, T. 20.06.2006, E.T. 28.06.2019 www.kazanci.com.tr

Kamu icra suçları bakımından hapis cezasını gerektiren suçlar yalnız veya adli para cezasıyla birlikte hapis cezası öngörülen suçlar olmak üzere iki kısımda incelenebilir.

3.2.4.3.2.1.1.1. Yalnızca hapis cezası öngörülen suçlar

- **Artırmalara katılamıyacak ve artırmalardan mal satınalamıyacak olanlar (Madde 108) :** Bu madde hükmüne göre kanunun uygulamasında görev alan kişiler, eşleri ve üçüncü derece dâhil kan ve kayın hısımları; kanun gereğince paraya çevrilecek malların artırmasına ne kendi adlarına, ne de diğer kimseler ad ve hesabına iştirak edemeyecekleri ve bu artırmalardan mal satın alamayacakları gibi, bu malları üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya üçüncü şahıslara satın aldırıp onlardan beş sene müddetle teferruğ suretiyle dahi satın alamazlar. Hükme aykırı hareket edenler **üç aydan üç yıla** kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

- **Amme Alacağının Tahsiline Engel Olanlar (Madde 110) :** Hakkında kamu alacağının tahsili amacıyla takip muamelelerine başlanan kamu borçlusunun, hacze kabil mallarını yok edici veya azaltıcı hareketleri karşılığında kanunda öngörülen hapis cezası, **altı aydan üç yıla** kadar hapis cezasıdır.

- **Gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar (Madde 111) :** Kanun uyarınca istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı yaptığı belirlenen kamu borçluları ile yaşayış tarzları ile mal bildirimleri uyumsuzluk gösterenler, **üç aydan bir yıla** kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

- **Mal edinme ve artmalarını bildirmiyenler (Madde 112) :** Bu maddeye göre usulünce mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları AATUHK m. 61 hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar **bir seneye kadar** hapis cezası ile cezalandırılır.

Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmiyenler (Madde 113): Kamu borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları kanunun 55. maddesinin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler **altı aya kadar hapis** cezası ile cezalandırılır.

3.2.4.3.2.1.1.2. Hem hapis hem adli para cezası gerektiren suçlar

• **Sırrın ifşası (Madde 107):** Sırrın ifşası suçu cezanın türü bakımından olduğu kadar, cezanın düzenleniş biçimiyle de diğer kamu icra suçlarından farklılık arz etmektedir. Keza sırrın ifşası suçunu işleyenler için öngörülen ceza hüküm altına alınan maddede doğrudan belirtilmeyerek, TCK m. 239'a atıfta bulunmakla yetinilmiştir. Bu madde uyarınca, kanunun uygulanmasında görev alanlar, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde TCK m. 239'a göre cezalandırılır. TCK'nın "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesinde suç için öngörülen ceza **bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır**³²⁵³²⁶.

3.2.4.3.2.1.2. *Yalnızca adli para cezası öngörülen suçlar*

³²⁵ Hükmün 23.01.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 160.maddesinin gerekçesi şu şekildedir: "Maddede öngörülen suça ilişkin unsurlar dikkate alınmak suretiyle, uygulanacak yaptırım bakımından TCK'nın 258. maddesine yollama yapılmıştır. Bu yollamayla, maddede yer alan suçun unsurlarının maddi fiilde gerçekleştirenler bakımından uygulanacak yaptırım, müstakil olarak düzenlenmemiş ve maddenin değişiklikten önceki ikinci fıkradaki unsurları da dikkate alınmak suretiyle, haksızlık oluşturan fiilin yaptırımı bakımından TCK'nın 258 inci maddesinin uygulanması olanaklı hale getirilmiştir. Ayrıca, soyut cezalar bakımından karşılaştırıldığında maddenin yeni haliyle bu fiiller bakımından, cezanın daha caydırıcı olması amaçlanmıştır." TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=54956&pkanunnumarasi=5728> Müstakil olarak cezalandırılan suçta yapılan değişikliğin, ceza miktarının artırılması suretiyle hem suçun caydırıcılığını artırmak hem de başka kanunlarda yer alan aynı hukuksal değere yönelmiş suçlar bakımından uygulamada farklı farklı cezaların verilmesini önlemek olduğunu düşünmekteyiz

³²⁶ Bu hususta verilebilecek bir başka örnek de vergi mahremiyetini ihlal suçudur. 213 sayılı VUK'un 362. maddesinde düzenlenen suçta da benzer bir yollama yapılarak Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılmaktadır. İlgili maddenin, sırrı ifşa suçunu da değiştiren 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 278.maddesi ile değişmeden önceki hali şu şekildeydi;" Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlâl edenlere TCK m. 198'de yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz." 765 sayılı mülga TCK'nın "*Meslek Sırrını İfşa*" başlıklı 198. maddesine baktığımızda ise, resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak bir sırda vakıf olunup da bu sırrın ifşa edilmesi suçu ve bu suça uygulanacak olan cezanın düzenlendiği görülmektedir. Bu maddede belirtilen cezanın müeyyidesi ise hürriyeti bağlayıcı ceza olarak üç aya kadar hapis cezası, para cezası olarak da elli liraya kadar ağır para cezasıdır. Eğer söz konusu sırrın ifşası neticesinde zarar da meydana gelmiş ise verilecek olan para cezası elli liradan az olamayacaktır. Sonuç olarak VUK 362'nin eski halinin yorumundan, vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlerin 2 ay ile 6 ay arasında cezalandırılacağı ortaya çıkmaktaydı. Ancak, suçta ve cezada kanunilik ilkesinin en önemli sonuçlarından biri olan belirlilik ilkesine açıkça aykırılık teşkil eden anlaşılması zor hükmün, değiştirilerek cezanın daha net ve anlaşılır olmasının sağlanması yerinde olmuştur. Yine sırrı ifşasında belirttiğimiz üzere, uygulamada farklılık ve olası karmaşıklığın önlenmesi bakımından, benzer suçların genel kanunda düzenlenmiş bir suça atfen cezalandırılması kanunilik ilkesine daha uygun düşmektedir.

• **İstenecek bilgileri vermiyenler (Madde 114):** Makbul bir özre dayanmadan, kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:

1. En son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini,
2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmedikleri, nüfus kayıt suretini vermedikleri takdirde, **elli güne kadar** adli para cezası ile cezalandırılır³²⁷.

3.2.4.3.2.2. Genel suç-özgü suç kriteri bakımından kamu icra suçları

Ceza ilişkisinin bir tarafını devlet, diğer tarafını ise fail teşkil eder. TCK'da fail, doğrudan olmamakla birlikte, kanunun suça iştiraki düzenleyen m. 37/1'de "*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*" düzenlemesi ile dolaylı olarak ifade edilmek istenmiştir³²⁸. O halde fail, suçun kanuni tanımında belirtilen fiilleri gerçekleştiren kişi şeklinde tanımlanabilir.

Fiil olmadan suç olmayacağına göre, doğal olarak, failsiz suç da mümkün değildir. Her suçun mutlaka bir faili vardır. Başka bir deyişle, her fiil zorunlu olarak bir failin eseridir. Peki, kimler suç faili olabilir, kimler olamaz? Kanunlarda suçlarla ilgili hükümlerde kimse, her kimse, kişi gibi kavramlarla kimler kastedilmektedir? TCK m. 20'de yer verilen ceza sorumluluğu şahsidir ilkesindeki şahıs kavramı kapsamına kimler girer?

Kişi, hukuki bir kavram olup; kimlerin kişi sayılıp haklara ve borçlara sahip olacağı hukuk düzeni tarafından tayin ve tespit edilir. En geniş tanımıyla kişi, haklara ve borçlara sahip olma iktidarı olan varlıklara denir³²⁹. Hukukta kişi genel olarak hak öznese olmayla eş anlamlı olarak kullanılır³³⁰. Başka bir deyişle, hak ehliyeti kime

³²⁷ Maddenin 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 166. maddesiyle değiştirilmeden önceki halinde suçun cezası, bir aya kadar hafif hapis veya 100 Liraya kadar hafif para cezası şeklinde seçimlik olarak düzenlenmekteydi. 28 Temmuz 1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8469.pdf> E.T. 19.06.2019

³²⁸ Veli Özer Özbek, *TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı Cilt 1*, 4. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010, s. 646; Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 13. b., 2012, s. 116.

³²⁹ Jale Akipek, Turgut Akıntürk, Derya Ateş, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, 12. b., Ankara: Beta Yayınevi, 2015, s. 339.

³³⁰ TMK m. 8 uyarınca, hak ehliyetine sahip varlıklar kişi olarak kabul edilmiştir.

tanınıyorsa, irade veya çıkar kime izafe ediliyorsa, o varlığın kişiliği vardır³³¹. Hak ehliyeti ile hukuksal kişilik (hak özneliği) aynı anlama gelir³³². Hukuk düzeninde iki tür hak öznesi bulunur. Bunlar, gerçek ve tüzel kişilerdir. Gerçek kişiler insanlardan ibarettir. Gerçek kişilerde hukuki kişilik doğumla kendiliğinden kazanılır ve ölümle sona erer³³³. Gerçek kişilerin olduğu kadar, tüzel kişilerin de birer kişiliği ve bu kişilik üzerinde bazı hakları mevcuttur.

Ceza hukukunda sadece gerçek kişiler fail olabilir, tüzel kişiler ise suç faili sayılmazlar³³⁴. Maddi ceza hukukuna göre, bir kimsenin fail olabilmesi için iki unsurun gerçekleşmesi gerekir. Bu unsurlar; insan olmak ve yaşayan bir varlık olmaktır³³⁵. Dolayısıyla tipe uygun hareketi gerçekleştiremeyeceklerinden ötürü, tüzel kişilerin fail olması mümkün değildir³³⁶.

Fail bakımından kamu icra suçları genel kamu icra suçları ve özgü (mahsus) kamu icra suçları şeklinde iki gruba ayrılır.

3.2.4.3.2.2.1. Genel kamu icra suçları

Kanun, fail bakımından herhangi bir nitelik veya ek yükümlülükler aramıyorsa, tipe uygun hareketi gerçekleştirebilmek adına gerçek kişi olmak gerekli ve yeterliyse, o suç genel nitelikli suç olarak adlandırılabilir. Genel suç failinin bazı doğal veya hukuki nitelikleri taşıması gerekmez. Suçun kanuni tanımında “kişi, her kim” gibi ifadelerle belirlenen suçlar genel suçlardır. Örneğin TCK’nın “*kasten öldürme*” başlıklı 81. maddesine göre “*Bir insanı kasten öldüren kişi, müebbet hapis cezası ile cezalandırılır.*” Kasten öldürme suçunun kanuni tanımından, herkes tarafından işlenebilecek genel bir suç olduğu sonucu çıkmaktadır. Suçların büyük bir çoğunluğu genel nitelik arz etmektedir.

Kamu icra suçları arasında genel olarak nitelendirilebilecek suç tipi bulunmamaktadır.

³³¹ Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, 35. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2017, s. 216.

³³² Legal capacity=juristic personality Rona Serozan, *Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku*, 5. b., İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014, s. 407.

³³³ Serozan, a.g.e., s. 414.

³³⁴ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 16.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020, s. 213.; Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 117.

³³⁵ Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 12. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017, s. 488.

³³⁶ Tüzel kişiler suç faili olmadıkları gibi, kabahat faili de olamazlar. KK’da, tüzel kişiler bakımından idari yaptırımın öngörülmüş olması, onları kabahat faili yapmaya yetmez. Kangal, *Kabahatler Hukuku*, s. 148.

3.2.4.3.2.2.2. Özgü (Mahsus) suçlar

Kimi suçlar, yalnızca belirli nitelikleri veya sıfatları taşıyan kişiler tarafından işlenebilir. Herkes tarafından işlenmesi mümkün olmayan, ancak belirli bir niteliğe veya sığata sahip kişiler tarafından işlenebilen suçlara özgü (mahsus) suç adı verilir³³⁷. Özgü suçlarda, suçun kanuni tanımında faille ilgili olarak, herhangi bir insan olmanın ötesinde, belirli özel ve objektif vasıflardan söz edilmektedir³³⁸. TCK'da bu husus, “Bağıllık kuralı” başlıklı 40. maddede, “Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir.” şeklinde düzenlenmiştir. Kanunda sözü edilen özel faillik niteliği iki şekilde ortaya çıkar³³⁹. Özgü suçlarda suç failinin sahip olması gereken nitelik ve sıfatlar şöyle sıralanabilir;

- Doğal Nitelik ve Sıfatlar

En önemli belirleyicisi cinsiyettir. Özel faillik niteliği kişinin cinsiyetinden kaynaklanır. TCK m. 100'de yer alan çocuk düşürme suçunun faili, gebelik süresi on haftadan fazla olan kadındır. Keza tıbbi zorunluluk bulunmadığı halde çocuğunun düşürtölmesine rıza gösteren kadın hakkında, TCK m. 99 hükmü gereği bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur. Dolayısıyla çocuk düşürme suçu ve çocuk düşürtme suçunun ikinci fıkrasında belirtilen fiil birer özgü suçtur.

- Hukuki Nitelik ve Sıfatlar

Hukuki nitelikten kasıt, hukuk düzeni içinde yer alan bir hukuk dalından kaynaklanan, hukuki işlem veya bir hukuki olaydan doğmuş bir statü veya durumdur. Hukuki nitelik veya sıfat, kamu görevlisi olma, vatandaşlık, mükellef sayılma başta olmak üzere kamu hukukundan doğabileceği gibi, evli olma³⁴⁰ gibi özel hukuk ilişkilerinden de ortaya çıkabilir. Bu kategoride yer alan nitelik ve şartlar doğal bir biçimde ortaya çıkmayıp, hukuken gerekli unsurların bir araya gelmesiyle birlikte fail, kanunda işaret edilen kimseler arasına dâhil olmaktadır.

³³⁷ Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 118; Demirbaş, a.g.e., s. 489; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.411; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 213.; Özbek, *TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı Cilt 1*, s. 692.

³³⁸ Özgeç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 212.

³³⁹ Şafak Ertan Çomaklı, *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2008, s. 77.; Demirbaş, a.g.e., s. 489.

³⁴⁰ Birden çok evlilik suçu özgü bir suçtur. TCK m. 230- “Evli olmasına rağmen, başkasıyla evlenme işlemi yaptıran kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> E.T. 29.06.2019

Özgü suçlarda, suçun failinin diğer insanlara göre özel bir yükümlülüğü söz konusudur. Bu yükümlülük, çoğunlukla ceza hukuku dışında gelişen, özel koruma yükümlülüğünden, hukuksal değer sahibine karşı özel güven yükümlülüğünden veya belirli tehlike kaynakları sebebiyle ve bu tehlikeyi belirli hukuksal değerden uzak tutma yükümlülüğünden ve özel kanuni yetkiden ortaya çıkabilir³⁴¹. Sadece kamu görevlisinin işleyebileceği suçların var oluş sebebi, kamu hizmetinin yerine getirilmesi sırasında, kamu görevlileriyle ilgili birtakım konularda, toplumda hâkim olan inancın sarsılmasının önlenmesidir. Bu nedenle kamu görevlileri, kamu görevinin adalet ilkelerine uygun yürütüldüğü, kamu görevlisinin satın alınamayacağı gibi belirtilen hususlara riayet etmek yükümlülüğü altındadır³⁴². Örneğin, rüşvet suçu çok failli bir suç olup, rüşvet alma fiili bakımından özgü (mahsus) suç niteliğinde olduğu ifade edilir.

Özel faillik niteliğini taşıyan kişiler kimi suçlar bakımından, sayma yöntemiyle suçun kanuni tanımında belirtilirler. Örneğin, VUK'ta düzenlenmiş bulunan *vergi mahremiyetini ihlal suçu* bir özgü suçtur. Suçun failleri yine aynı kanunun 5. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır. İlgili maddeye göre bu kişiler; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. Sayılan nitelikleri taşımayan kimseler, bu suçun faili olamazlar ve dolayısıyla kanunda bu suç için belirlenmiş cezaya tabi tutulamazlar. Genişletici yorum veya başka suretle, kanunda tahdidi olarak sayılmış kişiler dışında kimselerin fail sayılması, kanunilik ilkesine aykırılık oluşturur³⁴³.

³⁴¹ Berrin Akbulut, "Bağlılık Kuralı", Ankara, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIV, S. 1 (2010), s. 183.

³⁴² Akbulut, a.g.m., s. 184.

³⁴³ "TCK'nın 236. maddesinde edimin ifasına fesat karıştırma halleri yasa koyucu tarafından tahdidi olarak sayılmış olup, maddede sayılan seçimlik hareketlerin ya da faillik durumunun genişletilmesinin anılan Kanun'un 2. maddesindeki kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği, madde metni gerekçesiyle birlikte incelendiğinde; 2. fıkranın "a" ve "b" bentlerinde yüklenici konumundaki kişiler ve temsilcileri ile edimin ifası sürecinde görev alan ilgili kamu görevlilerinin, "c", "d" ve "e" bentlerinde ise edimin ifası sürecinde görev alan ilgili kamu görevlilerinin suçun faili olabileceği, dolayısıyla söz konusu suçun özel faillik niteliği taşıyan kimselerce işlenebileceğinde bir tereddüt bulunmadığının kabulü gerektiği, bu itibarla TCK'nın 40/2. maddesine göre özgü suç niteliğinde olan ve TCK'nın 236/2-d maddesi uyarınca edimin ifası sürecinde görev alan kişiler tarafından işlenebilen edimin ifasına fesat karıştırma suçuna iştirak eden diğer kişilerin azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilecekleri hususu gözetilerek, kabul tutanağında imzası bulunan kamu görevlileri hakkında açılan kamu davasının mümkünse temyize konu bu dava ile birleştirilmesi, aksi takdirde bahse konu kamu davasının sonucu beklenmek suretiyle hâsil olacak neticeye göre sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri yerine eksik araştırma ile yazılı şekilde hükümler kurulması bozmayı gerektirmiştir."

Bağıllık kuralı gereği, özel faillik niteliği taşımayıp suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler, azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. Bu tür özgü suçlar, gerçek özgü suç olarak nitelendirilmektedir. İşkence (TCK m. 94), haksız arama (TCK m. 120), zimmet (TCK m. 247) suçları, gerçek özgü suçlar olarak değerlendirilirler.

Bazı suçlarda ise suçun temel şekli herkes tarafından işlenebilirken, buna karşılık nitelikli hali (daha az ya da daha fazla ceza verilmesini gerektiren) ancak kanuni tanımda belirtilen özel faillik niteliği taşıyan kişi tarafından gerçekleştirilebilir. Bu tip suçlar da görünüşte özgü suçlar olarak ifade edilirler³⁴⁴. TCK m. 205'te düzenlenen, resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunun temel şekli herkes tarafından işlenebilen genel bir suç iken, suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır. Görünüşte özgü suçlara bir diğer örnek olarak, kaçmaya imkân sağlama suçunun nitelikli hali verilebilir. TCK m. 294'te hüküm altına alınan suça göre, gözaltına alınanın veya tutuklunun kaçmasını sağlayan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Hükümlünün kaçmasını sağlayan kişi ise çekilecek olan hapis cezasının süresine göre iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Aynı maddenin 6. fıkrasında ise *“Bu suçların üstsoy, altsoy, eş veya kardeş tarafından işlenmesi halinde, verilecek ceza üçte biri oranında indirilir.”* düzenlemesi yer almaktadır. O halde gözaltına alınan, tutuklanan veya hüküm almış kişilerin kaçmasına imkân sağlama suçu üstsoy, altsoy, eş veya kardeş olma gibi bir takım özel faillik niteliği taşıyan kimselerce işlendiğinde, bu durum nitelikli bir hal olarak göz önüne alınarak indirilecektir.

Kamu icra suçlarının arasında özgü (mahsus) suç özelliği gösterenler şu şekilde sıralanabilir;

Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m. 107); AATUHK'da suçun tanımında, öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde ceza yaptırımına maruz kalacak olanlar, kanunun uygulanmasında görevli bulunan kimseler olarak belirlenip hüküm altına alınmıştır. Bu kimselerin kim olduğu, tahdidi bir şekilde

YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2015/4183, K. 2018/9012, T. 14.11.2018; YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2017/2745, K. 2017/4745, T. 06.11.2017, E.T. 28.06.2019 www.kazanci.com.tr

³⁴⁴ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 213.; Akbulut, a.g.m., s. 184.

sayılmamıştır. Yalnızca kanunu uygulamakla görevli bulunan kimseler tarafından işlenebilmesi nedeniyle sırrın ifşası suçu bir özgü suçtur.

Artırmalara Katılamayacak ve Artırmalardan Mal Satın Alamayacak Olanlar (AATUHK m. 108): Bir yasak hali olarak düzenlenen bu madde gereği, yine kanunun uygulanmasında görevli kimseler, kanun gereğince paraya çevrilecek malların artırmasına ne kendi adlarına, ne de diğer kimseler ad ve hesabına iştirak edemeyecekleri ve bu artırmalardan mal satın alamayacakları gibi, bu malları üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya üçüncü şahıslara satın aldırıp onlardan beş sene müddetle teferruğ suretiyle dahi satın alamazlar. Bu suç için özel faillik niteliği, kanunu uygulayan görevlilerle sınırlı tutulmamış, bunların eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımlarına da şamil olduğu, yine kanunla kabul edilmiştir.

Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu (AATUHK m. 110): Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu tarafından işlenebilen suç, failin taşıması gerek hukuki nitelik nedeniyle özgü (mahsus) suç sayılır.

Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunanlar (AATUHK m. 111): Amme alacağını zamanında ödemeyen borçlulara, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur. Ödeme emrinde, borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Bu hüküm gereği, kendisinden istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Suçun kanuni tanımındaki unsurlar incelendiğinde, fail olabilmek açısından bir takım niteliklerin arandığı göze çarpmaktadır. Ödeme emri, tahsil aşamasında kamu borçlusuna, borcunu ödemesi için ihtar niteliğinde gönderilen belgeye verilen addır³⁴⁵. Bu belge, kamu borçlusunu ödemeye davet eden bir çağrı olup, cebri icra sürecinin

³⁴⁵ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 176.

başlangıcını teşkil eder³⁴⁶. Dolayısıyla bu suçtan söz edilebilmesi için kendisinden mal bildiriminde bulunması istenen bir kamu borçlusu gerekmektedir. Bildirimin kanuni bir zorunluluk olduğu düşünüldüğünde, böyle bir zorunluluğu olmayan kimseler suçun faili sayılmazlar. Dolayısıyla burada borçlu olma ve bildirimde bulunma zorunluluğu bakımından bir hukuki nitelik ve borçluluk sıfatı doğmuş olmakla, özel faillik niteliği söz konusudur. Bu nedenle gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu da özgü (mahsus) suçtur.

Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme Suçu (AATUHK m. 112):

AATUHK'nın 59. maddesine göre “*mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vassını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir.*”

Mal bildiriminde bulunma daha önce de belirtildiği üzere kanuni bir zorunluluktur. Yerine getirmeyenler hakkında Kanun'un 60. maddesi uyarınca yaptırım öngörülmüştür. Kamu borçlusu, mal bildirimi yükümlülüğünü yerine getirmekle birlikte, borca yetecek kadar mal göstermemiş veya malı olmadığı şeklinde bir bildirimde bulunmuşsa, Kanun'un 61. maddesiyle kendisine bir yükümlülük daha getirilmiştir. Bu ek yükümlülüğe göre borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur. Bu yükümlülük sayesinde alacaklı idare, kamu borçlusunun malvarlığındaki artıştan haberdar olacak ve alacağını söz konusu artış miktarından kolayca karşılayabilecektir. Söz konusu yükümlülük, AATUHK m. 112'de düzenlenen mal edinme ve artmalarını bildirmeme suçunun fiili haline gelmiştir. Bu suç bakımından da fail için özel bir nitelik gerektiği göze çarpmaktadır. Mal edinme ve artmalarını bildirmeme suçunun failinin, ilk olarak usulüne uygun olarak mal bildiriminde bulunmuş olması gerekmektedir. Daha sonra edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları AATUHK 61. madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olmalıdır. Tüm bu nedenlerle, mal edinme ve artmalarını bildirmeme suçu, herkes tarafından işlenemeyen özgü (mahsus) bir suçtur.

³⁴⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 340.

Amme Borçlusuna Ait Elllerinden Bulundurdıkları Malları Bildirmeme Suçu (AATUHK m. 113); İlgili maddeye göre, amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları AATUHK m. 55'in son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler, altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Görünüş itibariyle genel suç gibi değerlendirilmeye açılmış gibi görünmekle birlikte, amme borçlusuna ait ellerinden bulundurdıkları malları bildirmeme suçunda, faillik suçtan önce bir özellik arz etmekte, fail olaya bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. AATUHK m. 55'de yer alan "Borcunu vadesinde ödemiyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 15 gün içinde bildirmeleri istenir." hükmü gereği, kendisinden talepte bulunulan ve elinde borçluya ait mal bulunan kimse bu suçun faili olabilir.

İstenecek bilgileri vermeyenler (AATUHK m. 114); Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları, bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde, en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.

Bu görevlerini makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu suçun varlığının, kanun hükmüyle çeşitli şartlara bağlandığı görülmektedir. Buna göre, kamu borçlusuna VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerine uygun olarak, ödeme emri tebliğ edilmiş, kamu borçlusunun da bu tebliğe malı olmadığına dair bir yanıtta bulunmuş olmalıdır. İstenen bilgileri bu bildirimle vermeyen borçluya tanınan 15 günlük sürenin dolmuş olması gerekmekte ve son olarak bilgilerin verilmemiş olmasının makul bir özre dayanıyor olması lazım gelmektedir. Dolayısıyla borçlu tarafından sunulacak ve ispata muhtaç bir özür bulunmakla, ilgili yargı yerince takdir edilecek olan bu özür kabul olunursa suç oluşmayacaktır. Fail için getirilen kamu borçlusu olma şartı bakımından, suçun özgü bir suç olduğunda tereddüt bulunmamaktadır. Maddede de yer alan "bu vazifesini makbul bir özre dayanmadan..." lafzından da anlaşıldığı üzere, faile yine kanunda belirtilen bilgileri verme görevi yüklenmiş bulunmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN UNSURLARI ve ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

1. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN KONUSU

Suçun konusu, suçun objektif yapısına doğrudan etki eden bir özellik taşır. Suçun konusu denildiğinde, suçun maddi konusu ve suçun hukuki konusu olmak üzere iki ayrı kavram akla gelmektedir.³⁴⁷. Maddi konu ve hukuki konu ayrı kavramlar olmakla birlikte aralarında bağlantı mevcuttur³⁴⁸.

1.1. SUÇUN MADDİ KONUSU

1.1.1. Genel Olarak

Suçun üzerinde meydana geldiği insan veya şey, suçun maddi konusu sayılır³⁴⁹. Bir başka deyişle, suçun konusu denildiğinde, bundan tipik hareketin üzerinde icra edildiği kişi veya şey anlaşılır.

Suçun konusuna genellikle, suçun kanuni tanımında yer verilir. Örneğin TCK m. 86'da düzenlenen, kasten yaralama suçunun konusu, başkasının vücududur. Aynı şekilde insan üzerinde deney suçunun konusu da insandır. Buna karşılık m. 141'de hüküm altına alınan hırsızlık suçunun maddi konusu, taşınır bir mal iken; m. 151'de yer alan mala zarar verme suçunun maddi konusu ise taşınır veya taşınmaz bir maldır.

Suçun maddi konusunu belirlemek, failin cezalandırılabilmesi açısından özellik göstermektedir. Zira her suçun bir konusu vardır, konusuz suç olmaz³⁵⁰. Suçun maddi

³⁴⁷ Faruk Erem, *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt 1*, 10. b., Ankara: A.Ü.H.F. Yayınları, 1973, s. 241.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 222.

³⁴⁸ Erem, a.g.e., s. 254.

³⁴⁹ Erem,a.g.e., s. 243.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 222.

konusunun, kanuna bağı kalınarak tespiti ve kıyas yoluyla genişletilmemesi, kanunilik ilkesi bakımından hayati önem taşır. Örneğin, TCK m. 241’de düzenlenen tefecilik suçunun da maddi konusu paradır. Para dışındaki diğer misli şeylerin ödünç olarak verilmesi halinde, karşılığında bir kazanç elde edilse bile, kanundaki tanımı itibarıyla tefecilik suçu oluşmaz³⁵¹. Maddi konunun çeşitli yönlerden dikkate alınması suretiyle suç vasfında da değişiklikler söz konusu olabilir. Kasten öldürme suçu bakımından maddi konu, yaşayan bir insandır. Örneğin cesede ateş eden bir kimsenin fiili, TCK m. 81 bakımından kasten öldürme suçu teşkil etmez. Ancak olayın maddi şartları bakımından bir değerlendirme yapıldığında, TCK m. 130/2 bağlamında kişinin hatırasına hakaret suçu gündeme gelebilir³⁵².

Suçun maddi konusu kavramı sadece ceza hukuku genel hükümler nazariyesinden değil, özel hükümler açısından da incelenmelidir. Zira suçun maddi konusu, bazı suçlarda cezaya etki eden bir özellik gösterebilir³⁵³. Örneğin; işkence suçunu düzenleyen TCK m. 94/2-a’ya göre suç, çocuğa, beden veya ruh bakımından kendisini savunamayacak durumda bulunan kişiye ya da gebe kadına karşı işlendiğinde sekiz yıldan on beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

1.1.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Maddi Konusu

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun maddi konusu, kamu alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlunun *mallarıdır*. Suçu düzenleyen AATUHK m. 110’da suçun maddi konusuna, “*Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu... mallarından bir kısmını veya tamamını....*” denilmek suretiyle işaret edilmektedir.

Hem doğal hem de hukuki bir kavram olan mal³⁵⁴, para ile ölçülebilen, haklara konu olabilen, dolayısıyla devir ve ferağ edilebilen şeylere denir³⁵⁵. Bir şeyin hukuken

³⁵⁰ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 219; Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020, s. 116.

³⁵¹ İzzet Özgenç, “Tefecilik Suçu”, Ankara, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIV, S. 1 (2010), s. 545-546.

³⁵² Madde 130: ... (2) Bir ölünün kısmen veya tamamen ceset veya kemiklerini alan veya ceset veya kemikler hakkında tahkir edici fiillerde bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

³⁵³ Erem, a.g.e., s. 253.

³⁵⁴ Türk hukuk terminolojisinde mal kavramı anlamına gelmek üzere *şey* ve *eşya* deyimleri gerek kanunda gerek yargı kararlarında gerekse de doktrinde kullanılmaktadır. Biz bu tartışmaya girmeden AATUHK’nın tercih ettiği mal kavramını kullanacağız. Şey, mal ve eşyanın birbirinden ayrı

mal olarak değerlendirilebilmesi için onun üzerinde mülkiyet tesis edilmiş olması şart değildir. Henüz mal edinilmemiş fakat bir kişi tarafından mülkiyet edinilmesi mümkün olan şeyler de hukuken mal sayılırlar³⁵⁶. Kural olarak mallar, maddi mallar ve maddi olmayan mallar olmak üzere ikiye ayrılırlar.

1.1.2.1. Maddi Mallar

Cisimsel bir varlığı olan, hissedilen veya mekânda sınırlı bir yer kaplayan şeylere maddi mallar adı verilir³⁵⁷. Borçluya ait arazi, bağımsız bölüm, otomobil, koltuk vb. maddi mallara örnek gösterilebilir. Nelerin maddi mal kapsamına dâhil olacağını hukuk düzeni belirler. Dolayısıyla hukuk, yeryüzünde mevcut bulunan ve insana faydalı olan her şeyi maddi mal olarak nitelendirmeyebilir. Örneğin, hava, güneş ışığı, yağmur suyu insan hayatı için zaruri olsalar da bunlar hukuken mal sayılmazlar. Maddi malların alt kategorilere de ayrılmaları mümkündür. Örneğin, doğal biçimleri bakımından: taşınır ve taşınmaz mallar; sahip olunup olunmaması bakımından: sahihsiz mallar-sahipli mallar; kullanılış şekli bakımından: bağımlı mallar-bağımsız mallar.

1.1.2.2. Maddi Olmayan Mallar (Gayri Maddi Mallar)

Gayri maddi mallar, cisimsel varlıkları bulunmamakla birlikte, hukuk düzeni tarafından haklara konu edilebilen ve para ile ölçülebilen ekonomik değerlerdir³⁵⁸. Maddi olmayan malların, maddi mallardan farklı olarak, sayı olarak, mekân veya zaman fark etmeksizin sınırsız şekilde ve tekrar tekrar kullanılabilme yeteneğine sahip olmaları, farklı bir hukuka tabi olmaları gerçeğini de beraberinde getirmiştir. Gayri maddi mallar insan zekâsının, insan düşüncesinin ürünü olup, cisimlendiği maddi mallardan ayrı bir hukuki varlıkları bulunmaktadır. Bir şarkının üzerinde bestecisinin, şiir üzerinde şairinin, bir icat üzerinde mucidinin herkese karşı ileri sürebilecekleri mülkiyet hakları mevcuttur.

Fikri mülkiyet hakları da denilebilecek bu haklar; sanayi, ticaret, hizmet, bilim alanları ile edebiyat ve diğer sanat alanlarında, zihinsel faaliyetlerin sonucunda üretilen,

kavramlar olduğu yönündeki düşünce için Bkz.: Turgut Akıntürk, Jale Akipek, *Eşya Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2009, s. 30-31.

³⁵⁵ Ferit Hakkı Saymen, Halid K. Elbir, *Türk Eşya Hukuku Dersleri*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1963, s. 6.; Akıntürk, Akipek, *Eşya Hukuku*, s. 25.

³⁵⁶ Saymen, Elbir, a.g.e., s. 7.

³⁵⁷ Akıntürk, Akipek, *Eşya Hukuku*, s. 25.; Saymen, Elbir, a.g.e., s. 6.

³⁵⁸ Akıntürk, Akipek, *Eşya Hukuku*, s. 26.

toplumu geliştirme vasfına sahip fikir ürünlerini koruyan yasal haklardır³⁵⁹. Fikir ve sanat eserleri üzerinde sahiplerinin mali ve manevi menfaatleri, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu³⁶⁰ (FSEK) dairesinde himaye görür. Sadece fikir ve sanat eserlerinde değil; patentler, faydalı modeller ve endüstriyel tasarımlarda da fikri ürün söz konusudur. Bunların da yaratıcı faaliyet kapsamında yer alması nedeniyle markalar, ticaret unvanları, işletme adları ile menşe ve mahreç işaretleri fikri ürün sayılırlar³⁶¹.

Özetleyecek olursak, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun maddi konusunun kapsamına maddi mallar girebileceği gibi gayri maddi mallar da girebilir³⁶². Hakkında takibata başlanmış kamu borçlusu, taşınır bir malını, örneğin, otomobilinin veya antika bir vazosunun mülkiyetini başkasına devrederek veya hasat ettiği bir ton arpasını gizleyerek bu suçu işleyebilecektir. Aynı şekilde taşınmaz bir malını, arazisini veya tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli bir hakkını, başkasının uhdesine muvazaalı bir şekilde geçirirse de bu suçu işlemiş sayılacaktır. Kamu borçlusu, üzerinde tasarrufta bulunma hakkına sahip olduğu bir marka varsa veya işletmesinde kullandığı işletme adını, sahip olduğu bir beratı da kanun maddesinde sayılan hareketleri gerçekleştirerek suçun maddi konusu haline getirebilecektir.

Maddi olmayan mallardan bahsedilmişken bir parantez de kripto paralara açılmalıdır. Kripto parayı, güvenli işlem yapmayı sağlama amaçlı şifreli bir yapı arz eden dijital bir değer olarak tanımlamak mümkündür³⁶³. Piyasada birçok kripto para bulunmakla birlikte, ilk ortaya çıkan ve en bilineni Bitcoin olmuştur. Bir dizi koddan ibaret olan bitcoini, hukuken gayrimaddi bir mal olarak nitelemek yanlış olmayacaktır³⁶⁴. Bitcoinin de içinde bulunduğu kripto paralar, veri madenciliğine verilen ödül dolayısıyla üretilir. Bitcoin, Blockchain adı verilen bir yapı üzerinde çalışır

³⁵⁹ Zeki Geven, “Fikri Mülkiyet Hukukunda Yenilik ve Orijinallik”, Malatya, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 2 (2011), s. 329.

³⁶⁰ Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, Kanun Numarası:5846, Kabul Tarihi: 05.12.1951, RG 13.12.1951/7981

³⁶¹ Aylin Demirci, *Gayri Maddi Malların Haczi ve Paraya Çevrilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi SBE, 2002, s. 4.

³⁶² “Mülk olarak değerlendirilmesi gerektiğinde kuşku bulunmayan menkul ve gayrimenkul mallar ile bunların üzerinde tesis edilen sınırlı ayni haklar ve fikrî hakların yanı sıra icrası kabil olan her türlü alacak da mülkiyet hakkının kapsamına dâhildir.” ANAYASA MAHKEMESİ, E. 2014/11441, Mahmut Duran ve Diğerleri Başvurusu, K. 01.02.2017, E.T. 02.07.2019 www.lexpera.com.tr

³⁶³ Alican Mert, “Deniz Kabuğundan Kripto Paraya: Bitcoin’in Vergisel Boyutu”, *VIII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu*, ed. Nuray Aşçı Akıncı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 305.

³⁶⁴ Bitcoinin hukuki niteliğinin çeşitli açılardan irdelenmesi konusunda Bkz. Mert, a.g.m., s. 323-334

ve bu yapı, küresel bir hesap defteridir³⁶⁵. Kamu borçlusunun kripto parası suçun maddi konusunu oluşturabileceği gibi haczini engelleyen bir hukuki düzenleme hukuk sistemimizde bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, haczi caiz bir malvarlığı değeri olması ve paraya çevrilebilir niteliği göz önünde tutulduğunda, bir malvarlığı değeri olarak kripto paraların haczedilebileceği kabul edilebilir³⁶⁶. Ancak merkezi bir otoritenin olmaması, borçlunun cüzdanının şifresine erişim başta olmak üzere haciz işleminin uygulanmasında birtakım zorluklarla karşılaşmaktadır³⁶⁷.

1.2. SUÇUN HUKUKİ KONUSU

1.2.1. Genel Olarak

Suçun hukuki konusu, ceza kuralı ile korunan ve bir suç tarafından ihlal edilen menfaattir³⁶⁸. Hukuksal değer³⁶⁹ olarak da ifade edebileceğimiz bu menfaat, kişisel ya da toplumsal olabileceği gibi, maddi veya manevi bir nitelik taşıyabilir. Hukuksal değer, kanun kuralının koruduğu subjektif hakkın ihlali biçiminde görülebileceği gibi, vatandaşın kanun kuralına uymak görevinin ihlali veya hukuken teşkilatlanmış toplumun düzeni muhafazadaki menfaatinin suç ile ihlali biçiminde de karşımıza çıkabilir³⁷⁰. Ceza hukukunun anlam ve amacının, hukuksal değerlerin korunmasından oluştuğu konusunda bir görüş birliği bulunmaktadır³⁷¹.

Hukuksal değer, kanun koyucuyu kontrol eden, yönlendiren, sınırlandıran ve görevlendiren bir fonksiyona sahip ve kanunda yazılı olmayan pozitif norm öncesi oluşturulan bir kavram olduğu düşünülmektedir³⁷². Bunun ana sebebi ise kanun koyucuya alacağı kararlar bakımından inandırıcı ve uygulanma yeteneğine sahip bir

³⁶⁵ Abdüssamed Kahraman, *Türk ve Avrupa Birliği Düzenlemeleri Işığında Elektronik Para*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2020, s. 108.

³⁶⁶ Taner Emre Yardımcı, “İcra Takibi Yoluyla Bitcoin Alacağının İleri Sürülmesi ve Borçlunun Bitcoininin Haczedilmesi”, Ankara: *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXIII, S. 3 (2019), s. 116.

³⁶⁷ Yardımcı, a.g.m., s. 115.

³⁶⁸ Erem, a.g.e., s. 253.

³⁶⁹ Hukukumuzda hukuki konu anlamına gelmek üzere; suçun hukuksal konusu, hukuki varlık, korunan hukuki menfaat, hukuken korunan yarar, hak veya yarar, hukuki çıkar ve hukuki değer terimleri de kullanılmaktadır.

³⁷⁰ Erem, a.g.e., s. 254.

³⁷¹ Yener Ünver, “Türk Ceza Kanunu’nun ve Ceza Kanunu Tasarısının İnternet Açısından Değerlendirilmesi”, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 59, S. 1-2 (2001), s. 51.

³⁷² Ünver, a.g.m., s. 51.

ölçüt vermek, kanun koyucuları görevleri açısından yönlendirmek ve bu alandaki kararlarının adilliğı için bir denetim mekanizması geliştirmek isteğidir³⁷³.

Suç işlenmesiyle birlikte ihlal edilen varlık veya menfaatler birden fazla olabilir, ancak kanun bunlardan birini tercih etmekte ve suçları, tercih ettiğı bu hukuksal değere göre tasnif etmektedir³⁷⁴. Örneğın kasten öldürme suçunda korunan hukuksal değer, yaşama hakkıdır³⁷⁵. Kasten öldürme suçu, TCK'nın "Hayata Karşı Suçlar" başlıklı bölümünde düzenlenmekle, bu bölümde, korunan hukuksal değeri yaşam hakkı olan toplam 3 adet suç yer almaktadır. Suçların hukuki konularına göre tasnif edildiğıne bir başka örnek olarak, TCK m. 188 uyuşturucu ve uyarıcı madde ticareti suçu verilebilir. Suçun düzenlendiğı kısım ve bölümden açıkça anlaşılacağı üzere, uyuşturucu ve uyarıcı madde ticareti suçu ile korunan hukuki yarar, toplumun sağığıdır³⁷⁶.

Kanun koyucunun suç ihdas ederek hangi hukuksal değeri koruma altına aldığıının tespitinde, yukarıda açıklandığı üzere sistematik bir yorum yapılmak suretiyle sonuca ulaşılabilir. Bu yol izlenerek suçun hukuki konusunun tespiti mümkün olmazsa, amaçsal yorum yapılarak, bir başka deyişle, kanun koyucunun amacı belirlenerek de sonuç elde edilmesi mümkündür³⁷⁷. Kanunların yapılış amacı olarak da tanımlanan "ratio legis" tespit edilebilirse, suçun hukuki konusu ortaya çıkacaktır.

Tüm çağdaş vergi sistemlerinde olduğı gibi, Türk vergi sisteminde vergilendirme açısından mükellefin beyanı esas alınmaktadır³⁷⁸. Mükellef, süresi içinde ve usulüne uygun olarak vergiyi doğuran olayı ve matrah üzerinden hesaplanan vergiyi bağılı olduğı vergi dairesine bildirmekte, vergilendirme işlemleri bu beyana dayalı olarak gerçekleştirilmektedir³⁷⁹. Vergi idaresine başta vergiyi doğuran olayın tespiti, vergilendirme ile ilgili diğeri hususların ortaya çıkarılması ve beyan edilen matrahların doğruluğunun araştırılması amacıyla yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi çeşitli hukuki imkânlar getirilmiştir³⁸⁰. Ancak esas olan mükellefin beyanlarına

³⁷³ Ünver, a.g.m., s. 52.

³⁷⁴ Nevzat Toroslu, Haluk Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 24. b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2018, s. 109.

³⁷⁵ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar*, 2. b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2011, s. 25.

³⁷⁶ Çetin Akkaya, *Uyuşturucu ve Uyarıcı Madde Suçları*, 2. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s. 8.

³⁷⁷ Onur Özcan, *Vergi Suçları*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015, s. 96.

³⁷⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 164.; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 317.

³⁷⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 317.

³⁸⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 165.

duyulan güvendir. Bu işleyiş içerisinde defter, kayıt ve belgelerin çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Kanun koyucu, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu sağlamaya yarayacak sağlıklı verilere ulaşılmasının engellenebileceğini düşünerek, muhtemel engelleme biçimlerini VUK m. 359’da ayrı ayrı cezalandırmaktadır³⁸¹. Dolayısıyla kanunun yapılış amacından çıkan sonuca göre vergi kaçakçılığı suçları ile korunan esas hukuksal değer, *beyan üzerine dayalı vergi sisteminin işleyişinde önemli bir rolü bulunan defter, belge ve kayıtlara karşı toplumda duyulan güvendir*³⁸². Ayrıca vergisini iyi niyetle ve doğru olarak ödeyen mükelleflerin çıkarları ve vergi gelirlerinin bütçedeki payı göz önüne alındığında toplumun bütününün vergiden kaynaklanan gelirleri ve yararlarıdır³⁸³.

1.2.2. Amme Alacağıın Tahsiline Engel Olma Suçunun Hukuki Konusu

Sosyal ve mali nitelikte fonksiyonlar üstlenen devletin, bunları gerçekleştirebilmek adına, anayasal sınırlar içinde başvurduğu ve değerlendirdiği, çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne kamu gelirleri adı verilir³⁸⁴. Günümüzde devlet, milli gelirin önemli bir kısmını ekonomiden çeşitli adlar altında kamu geliri olarak çeker, üstlendiği kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için tekrar ekonomiye enjekte eder³⁸⁵. İç ve dış güvenlik, diplomasi, adalet gibi tam kamusal mallar ile eğitim ve sağlık gibi yarı kamusal malların bölünemeyen kısmını özel mal ve hizmetler gibi işleme tabi tutmak, kişi bazında birim olarak bölüp, maliyetini fiyat yoluyla faydalananlardan karşılamak mümkün değildir. Bu hizmetler vergiler başta olmak üzere kamu gelirleri ile finanse edilirler³⁸⁶. Dolayısıyla kamu hizmetlerinden faydalanan olan toplumun, bu hizmetlerin finans kaynağının zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasında menfaati olduğu muhakkaktır. *Kamu alacağı* halini alan bu ekonomik değerlerin tahsili sürecini hüküm altına alan AATUHK’nın işleyişini sekteye

³⁸¹ Özcan, a.g.e., s. 97.

³⁸² Özcan, a.g.e., s. 98.

³⁸³ Kaçakçılık suçlarının hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması bakımından 18.07.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun gerekçesinde “...hileye başvurmak suretiyle vergi kaçırarak veya vergiden kaçınanların, yalnız Hazineyi değil aynı zamanda vergisini iyiniyetle ve doğru olarak ödeyen namuslu vatandaşları da zarara soktuğu ve gayrimeşru bir rekabet karşısında kendilerini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayırarak vergilerini gizlemek imkanını aramaya sevk ve icbar eylediği bir hakikattir.” Aktaran Ali Parlar, Güleç Demirel, *Vergi Suçları*, 1. b., Ankara: Adil Yayınevi, 2002, s. 50.

³⁸⁴ Akdoğan, a.g.e., s. 103.

³⁸⁵ Akdoğan, a.g.e., s. 103.

³⁸⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 104.; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s. 35.

uğratabilecek davranışların cezai müeyyideye tabi tutulmasındaki düşüncenin altında büyük oranda bu saik yatmaktadır.

Kamu alacağının tahsiline engel olabilecek mahiyette bulunan ve AATUHK m. 110'da düzenlenen fiiller, devletin kamu hizmetlerini finanse ettiği kaynağa tehlike oluşturmaktadır. Bu yüzden, hakkında kamu alacağının tahsili için takip işlemlerine başlanan kamu borçlusunun, kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarının bir kısmının veya tamamının varlığını çeşitli suretlerle yok edici veya azaltıcı davranışlarının cezalandırılması öngörülmüştür³⁸⁷.

Yukarıda bahsedilen hususlardan hareketle, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun hukuki konusunun birden fazla olduğu anlaşılmaktadır. Bunlardan ilki; kamu borcunu zamanında ve eksiksiz olarak ödeyen, gerek takip işlemlerinden önce gerekse de takibata başlandıktan sonra AATUHK'nın yükümlendirdiği davranışları eksiksiz olarak yerine getiren, dürüst kamu borçlularının çıkarlarıdır. Diğerleri ise, kamu hizmetinin sunulmasıyla kişisel fayda sağlayacak kişiler ile toplumun tamamının yararları, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacaklarından kaynaklanan gelirlerin korunmasıdır³⁸⁸.

2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN FAİLİ ve MAĞDURU

2.1. FAİL KAVRAMI

Arapça kökenli bir sözcük olan fail; yapan, eden, işleyen anlamlarına gelmektedir³⁸⁹. Fail, suçun aktif süjesi olarak değerlendirilmektedir.

Suç teşkil eden fiilin mutlaka bir insanla ilişkilendirilmesi gerekir. TCK'da böyle bir ifadeye doğrudan yer verilme dahi TCK m. 20 gerekçesinde bu durumdan; *“Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir.”* şeklinde bahsedilmektedir³⁹⁰.

³⁸⁷ Candan, a.g.e., s. 624.

³⁸⁸ Pınar, Bacaksız, a.g.m. s. 115.

³⁸⁹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cb74e49836599.24187599 E.T. 05.07.2019

³⁹⁰ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 169.

Esasen ceza kanunları da suçların kanuni tanımlarını yaparken, 'her kim', 'bir kimse' demek suretiyle bir suçun failinin ancak gerçek kişi olabileceğini vurgulamaktadır³⁹¹.

Fiil ehliyeti olmayan ve dolayısıyla suç faili olamayacak olan tüzel kişilerin cezai sorumluluğu bulunmaz. Cezanın gerek kefarete özelliği gerek önleme etkisi ancak gerçek kişiler yani insanlar bakımından söz konusu olabilecektir³⁹². Tüzel kişilerin hareket ve kusur yeteneğine sahip olup olmadıkları tartışmalıdır.

2.2. SUÇUN FAİLİ

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu, *sadece gerçek kişiler tarafından işlenebilen, özgü bir suçtur.*

2.2.1. Fail Olma Şartları

2.2.1.1. Gerçek Kişi Olma

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili ancak gerçek kişiler olabilir. Bu durum fail kavramıyla ilgili yapılan genel açıklamalarda da belirtildiği üzere ceza hukukuna hâkim olan anlayış sonucudur. Bu anlayış, Anayasa m. 20'de güvence altına alınan, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin bir gereğidir³⁹³. Bu ilkeye göre, sorumluluk, fiili işleyene aittir, kimse bir başkasının fiilinden ötürü sorumlu tutulamaz³⁹⁴. Ceza yaptırımını yalnızca fiili işleyen kişi bakımından söz konusu olabilir³⁹⁵.

³⁹¹ Özbeke, *TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı Cilt 1*, s. 214.

³⁹² Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 208.

³⁹³ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 169.

³⁹⁴ "Katılanın tüm aşamalarda sanık T.'in sırtına demir sopa ile vurduğunu, sanık U.'un ise yumrukla çenesine vurduğunu söylediği, katılanın doktor raporunda "sırt kısmında kızarıklıklar ve yüz kısmında ise çene kemiği kırığı ve sağ kaşta şişlik" tespit edilmesi karşısında katılandaki yaralanmaların kim tarafından gerçekleştirildiğinin açıkça bilinmesi halinde yaralanmalarla ilgili olarak TCK'nın 86. ve 87. maddesi kapsamında ayrı ayrı raporlarının alınarak her sanığın kendi eylemi ile ilgili sonuca göre ceza tayin edilmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi..bozmayı gerektirmiştir." YARGITAY 3. CEZA DAİRESİ, E. 2010 / 10484, K. 2012 / 25854, T. 20.06.2012, E.T. 07.07.2019 www.hukukturk.com

³⁹⁵ "Ceza sorumluluğunun şahsiliği ceza hukukunun temel kurallarındandır. Cezaların şahsiliğinden amaç, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Diğer bir anlatımla, bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır. Bu ilkeye göre asli ve feri failden başka kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmaları olanaklı değildir. Anayasa'nın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede de, "fıkra, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu; yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve 'kusura dayanan ceza sorumluluğu' ilkesine dâhil, terki mümkün olmayan bir temel kuralıdır.' denilmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir.

Gerçek kişi olma, suç faili olmak açısından aranan bir şart olmakla birlikte kamu borçlusu sayılabilmek bakımından aranmaz. Başka bir deyişle kamu borçlusu, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Peki, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bir tüzel kişilik faaliyeti çerçevesinde işlendiğinde nasıl hareket edilecektir? Ceza sorumluluğu, kamu borçlusu bir tüzel kişi olduğunda nasıl belirlenecektir? Bu soruların cevabı AATUHK m. 115/2’de yanıt bulunmaktadır. Söz konusu fıkra göre; *“Bu suçlar bir hükmi şahsın idare ve muamelelerini görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, mümessil ve vekillerinden, tasfiye memurlarından idare meclisi reis ve azasından, murakıp ve müfettişlerinden veya müstahdemlerinden muameleyi yapmış olanlar hakkında hükmolunur.”* Görüleceği üzere hüküm, fiiliyi işleyen kişiye odaklanmaktadır. Örneğin, kamu borçlusu bir sermaye şirketi, mallarından bir kısmını veya tamamını gerçek surette veya gerçeğe aykırı surette yok eder ve geride kalan mallar kamu borçlusu şirketin borcunu karşılamaya yetmezse, ilgili hükümde sayılan fiilleri gerçekleştiren ortak veya ortaklar, temsilci, murakıp veya müfettişleri sorumlu olacaktır.

2.2.1.2. Fail Kamu Borçlusu Olmalıdır

Kamu borçluları AATUHK m. 3’te, *“Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri”* olarak sayılmıştır. Failin bu gruba giren bir kamu borçlusu olması gerekmektedir.

Kamu borçlusu kavramının oldukça kapsayıcı bu tanımına karşılık, kamu alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından, her kamu borçlusunun bu suçun faili olabileceği düşünülmemelidir³⁹⁶.

2.2.1.3. Borçlu Hakkında Takip Muamelelerine Başlanmış Olmalıdır

İtiraz konusu kuralda, sürücü belgesi olmadan araç kullanan kimsenin aynı zamanda araç sahibi olmadığı durumlarda, tescil plakasına da aynı miktar için ceza tutanağı düzenleneceği belirtilmekte, araç sahibinin kusurunun bulunup bulunmadığı, aracı sürücü belgesi olmayan kişiye bilerek verip vermediği değerlendirilmeden idare tarafından yaptırım uygulanmaktadır. Bu durum ise işlemediği bir fiilden dolayı araç sahibine yaptırım uygulanmasına neden olabilecek niteliktedir. Dolayısıyla, sürücü belgesiz araç kullanılması ve sürücünün araç sahibi olmaması halinde tescil plakası sahiplerine sadece ruhsat sahibi olmaları nedeniyle yaptırım uygulanması cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.” ANAYASA MAHKEMESİ, E. 2012 / 106, K. 2012 / 190, T. 29.11.2012 RG 06.03.2013/ 28579

³⁹⁶ Pınar, Bacaksız, a.g.m., s. 116.

AATUHK m. 110, suçun failini belirleyerek başlamaktaadır. Düzenlemeye göre, amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanılan borçlu, ilgili maddede hüküm altına alınan hareketleri gerçekleştirirse ceza yaptırımına maruz kalmaktadır³⁹⁷. Borçlunun hukuki sıfatını teşkil eden husus olan “*hakkında takip muamelelerine başlanılmış olmasının*” tespitinde ilk olarak izahı gereken mesele, takip muamelesinin ne olduğudur. Keza süreç, bir takip işlemi ile başlamakta ve çeşitli işlemler ile ilerlemektedir.

Takip muamelesi veya başka bir deyişle takip işlemi, cebri icraya yön ve şekil veren işlemlerin genel adıdır³⁹⁸. Takip işlemleri de kendi arasında, taraf takip işlemleri ve icra takip işlemleri olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Taraf takip işlemi, adından da anlaşılacağı üzere, takip prosedürü içinde tarafların yaptıkları işlemlerdir. Taraf takip işlemi yapabilmek için taraf ve takip ehliyetine sahip olmak gerekir³⁹⁹. Takip talebi, haciz talebi ve nihayet satış talebi taraf takip işlemleridir. İcra takip işlemleri ise kural olarak, icra organları tarafından borçluya karşı yapılan ve cebri icranın ilerlemesini sağlayıcı özelliğe sahip işlemlere denir⁴⁰⁰. Ödeme emri tebliği ve haciz işlemleri icra işlemlerine örnek olarak verilebilir.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili bakımından Kanun’un bu ayrımı gözetmediği anlaşılmaktadır. Zira sadece hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu denmekle bunun taraf takip işlemi mi yoksa icra takip işlemi mi olduğu özel olarak belirtilmemiştir. Kaldı ki bu ayrımın kamu icra hukuku bakımından pratik bir önemi de bulunmamaktadır⁴⁰¹. Çünkü İİK uyarınca sürdürülen takiplerde alacaklı, alacağına kavuşmak için devletin yardımına ihtiyaç duyar. AATUHK uyarınca yapılan

³⁹⁷ “AATUHK m. 110’da düzenlenen suçun oluşabilmesi için amme alacağının tahsili için borçlu hakkında takibe başlanılmasının zorunlu olduğu...” YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2014 / 10154, K. 2018 / 196, T. 16.01.2018, E.T. 07.07.2019 www.hukukturk.com

³⁹⁸ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan, Muhammet Özkes, *İcra ve İflas Hukuku*, 11. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2013, s. 54.

³⁹⁹ Pekcanitez vd., a.g.e., s. 54.

⁴⁰⁰ Pekcanitez vd., a.g.e., s. 55.

⁴⁰¹ Taraf takip işlemi-icra takip işlemi ayrımına TBK’da da değinilmemektedir. Ancak TBK’nın zamanaşımını kesen sebepleri düzenleyen 154. maddesinin 2. fıkrasında, alacaklının icra takibinde bulunması zamanaşımını kesen sebep olarak belirtilmiştir. Alacaklının icra takibinde bulunmasından kasıt takip talebidir ki bunun, bir “taraf takip işlemi” olduğu açıktır. Ancak yeni sürenin başlamasını hüküm altına alan 157. maddede ise “*Zamanaşımı, icra takibiyle kesilmişse, alacağın takibine ilişkin her işlemten sonra yeniden işlemeye başlar*” düzenlemesinde sözü edilen alacağın takibine ilişkin “her işlemten” ne anlaşılacağı tartışmalıdır. AATUHK ise, tahsil zamanaşımını kesen sebepleri, 103. maddede teker teker saymak suretiyle bu tartışmaya gerek bırakmamaktadır.

takip işlemlerinde ise alacaklı tarafın idare olduğu düşünüldüğünde, taraf takip işlemlerinin büyük çoğunluğunun da idarece gerçekleştirildiği göze çarpmaktadır.

Borç ilişkilerinde borçludan beklenen, borcunu vadesinde, kendi rızası ve iradesiyle ifa etmesidir. Kamu alacakları bakımından da aslolan budur. Kamu alacağı, borçlunun kendi iradesiyle ve vadesinde ödenmediği takdirde hukuki cebre dayanılarak tahsil edilir. Cebren tahsil sürecinin başlatılabilmesinin ön şartı ise, kamu alacağının vadesinin gelmesidir⁴⁰². Kamu alacağının devlet açısından imtiyazlı alacak özelliği taşıması, genel icra yolundan farklı ve özel yolların düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Kamu alacaklarının cebren tahsiline olanak sağlayan başlıca üç takip yolu bulunmaktadır. Bu yollar AATUHK m. 54’de şu şekilde sayılmaktadır;

- Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi
- Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi

Aşağıda, izlenecek olan takip yoluna göre takibin başlayıp başlanmadığı ve dolayısıyla amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından borçlunun hukuki durumunun tespiti yapılacaktır.

2.2.1.3.1 Teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibinde fail sıfatının kazanılması

Teminata bağlanmış kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi halinde AATUHK m. 56’da özel bir takip yolu öngörülmüştür. Bu yol, teminat gösterilmiş kamu alacakları için söz konusu olup⁴⁰³, karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu

⁴⁰² Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 157.

⁴⁰³ “Bir kamu alacağının AATUHK uyarınca cebren takip ve tahsili, kesinleşmiş olmasına; kamu alacağının cebren takip ve tahsilinde uygulanacak yöntemin belirlenmesi ise, karşılığında teminat gösterilmiş olup olmadığına bağlıdır. Kamu alacağının karşılığında teminat gösterilmişse, cebren takip ve tahsilinin AATUHK m. 56.; değilse, aynı Kanun’un 55. maddesi hükümlerine uygun olarak yapılması, anılan Kanun hükümleri gereğidir.

Olayda; davacı adına, AATUHK hükümlerine göre düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emriyle tahsil edilmek istenilen vergilerin ve fon payının, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici ithalatı gerçekleştirilen eşyanın ithali sırasında tahakkuk ettirilerek teminata bağlanıp bağlanmadığı; başlangıçta tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle tahakkuk ettirilmesi gerekiyor ise, tesis edilmesi gereken ilk işlemin ne olması gerektiği; bu işlemin, GK’da öngörülen idari itiraz prosedürüne tabi olup olmadığı hususlarının açıklığa kavuşturulması amacıyla yapılacak araştırma ve inceleme sonuca göre

alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir⁴⁰⁴. Bu bildirim ödeme emri niteliğini haiz olmayıp ödemeye çağrı yazısı veya bir uyarı yazısı olarak değerlendirilmektedir⁴⁰⁵.

Teminatın paraya çevrilmesi yoluyla takipte kamu alacağı, hali hazırda güvence altında olduğu ve tahsil dairesi onu paraya çevirerek alacağını tahsil edebileceği için, bu bildirimden amaç, borçlunun yararını gözetmektir⁴⁰⁶. Yapılan bildirimde rağmen, kamu borcu 15 gün içinde ödenmediği takdirde, teminat alacaklı tahsil dairesi tarafından paraya çevrilerek tahsil edilir. Bu aşamalar, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından bir özellik göstermemektedir. Zira kamu alacağı teminata bağlanmakla güvence altına alınmıştır. Örneğin, teminat para olduğu takdirde gelir kaydedilecek, teminat mektubu ise tahsili paraya çevirme hükmü yerine geçecektir⁴⁰⁷. Ancak, söz konusu teminat borcu karşılamaya yetmezse, tahsil dairesi diğer yollarla cebren tahsile devam edebilecektir⁴⁰⁸. Bu aşamada da başka bir tahsil yoluna geçileceği için amme alacağının tahsiline engel olma suçu açısından, tahsil edilemeyen kamu alacağı için devam edilecek yol bakımından bir değerlendirme yapılması gereği doğmaktadır.

Teminat konusu malın değerinin paraya çevirme aşamasına gelindiğinde rayicinin düşmesi, bunun sonucu olarak da alacağı karşılamasının şüpheli hale gelmesi durumunda, teminatın paraya çevrilmesi yolu ile haciz yolu birlikte

uyuşmazlık hakkında karar verilmesi gerekmektedir.” DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2008/893, K. 2012/689, T. 09.03.2012, E.T. 19.07.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁰⁴ “Davacının kanuni temsilcisi ve ortağı olduğu Limited Şirketinin vergi borçlarının tahsili amacıyla davacının motorlu taşıt ve taşınmazlarına uygulanan hacizlere karşı dava açılmıştır. Bildirim yapılmadan taşınmazlara doğrudan haciz uygulanması hukuka uygun değildir. Taşıtlara haciz uygulandıktan sonra davacı adına ödeme emri düzenlendiği anlaşıldığından haczin dayanağı bulunmadığı gerekçesiyle hacizlerin kaldırılması da doğrudur” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2011/4277, K. 2013/5738, T. 03.12.2013, E.T. 19.07.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁰⁵ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 239. Çelik’e göre ise AATUHK m. 56’da belirtilen bildirim, ödeme emri hükmündedir. Bu nedenle bu bildirimde karşı ödeme emrine itiraz edilmesini gerektiren nedenlerden birisi ile itiraz edilebilir. Bkz.: Çelik, a.g.e., s. 192.

⁴⁰⁶ “Olayda, şirket ortakları, şirket borçları için sahibi oldukları gayrimenkulleri 24.09.2003 tarihinde teminat olarak göstermişler, 26.09.2003 tarihinde gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti bilirkişiler tarafından yapılmıştır. Borçlu şirkete, teminat gösterilmesinden sonra borcun vadesinde ödenmemesi üzerine, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği bildirilmeden haciz işlemlerine başlanılmıştır. Bu durumda şirketin vergi borçlarından dolayı gösterilen teminatın paraya çevrilmesi için AATUHK’da öngörülen usule uyulmaksızın ve şirketin vadesinde ödenmeyen borç miktarının ne kadar olduğu takip öncesinde tespit edilmeden gayrimenkullerin satışa çıkartılmasına ilişkin dava konusu işlemde isabet görülmemiştir.” DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2004/2271, K. 2005/348, T. 09.03.2005, E.T. 19.07.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁰⁷ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 240.

⁴⁰⁸ Çelik, a.g.e., s. 192.; Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsili Hukuku*, s.240.

yürütülebilecektir⁴⁰⁹. Bu ihtimalde de eğer alacaklı idare, teminatın paraya çevrilmesi yolu ile haciz yolunu eş zamanlı yürüttüğü takdirde, borçlunun hakkında takip başlatılan borçlu sıfatı kazanıp kazanmadığının, haciz yolunda izlenecek usule göre belirlenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Kamu borçlusunun AATUHK m. 10'da belirtilen türden bir maddi teminat gösteremediği takdirde muteber bir kimseyi kefil olarak gösterebileceğinden kamu alacaklarının korunması konusunda bahsedilmiştir. Eğer kamu borçlusu tarafından, AATUHK m. 11 uyarınca böyle bir kimse kefil olarak gösterilirse, bu kimsenin durumu müteselsil kefil ve müşterek borçlu olarak değerlendirileceğinden, alacaklı tahsil dairesi asıl borçlu hakkında yürütülen takibatın sonuçsuz kalmasını beklemeksizin doğrudan doğruya kefil aleyhine takibe girişebilir⁴¹⁰.

2.2.1.3.2. Haciz yoluyla takipte fail sıfatının kazanılması

Cebren tahsil yollarından bir diğeri haciz yoluyla takiptir. Buna göre, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkulleri ile hak ve alacaklarına kamu alacaklısı tahsil dairesi tarafından cebren el konulması ve bunların satılarak paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsili, haciz yoluyla takip olarak isimlendirilmektedir.

Haciz; (1) ödeme emri tebliği, (2) haciz ve (3) paraya çevirme aşamalarından oluşur.

Haciz yoluyla takibin ilk adımını, borçluya AATUHK m. 55 uyarınca ödeme emri tebliği oluşturur. Tahsil dairesinin icra takip işlemleri, ödeme emri ile başlar. Başka bir deyişle ödeme emri, tahsil dairesinin alacağını elde etmek için yapacağı tüm takip işlemlerinin ön şartı niteliği taşır⁴¹¹. Kamu borçlusu, hakkında cebri takibata girildiğinden ödeme emri ile haberdar olur⁴¹².

⁴⁰⁹ Bahçeci, a.g.e., s. 282.

⁴¹⁰ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 174. ; Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsili Hukuku*, s. 240.

⁴¹¹ Altan Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, 1. b., İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2014, s. 46.

⁴¹² “Borçtan dolayı cebren tahsile geçmeden önce anılan Kanun’un 55. maddesi hükmünde öngörülen bilgilerin tümünü içeren bir ödemeye çağrı yazısının “*ödeme emri*” nin tebliğ edilmesi yasal zorunluluktur. Bir başka ifade ile kamu alacağı için “*ödeme emri*” çıkarılmadan ve icra takibi kesinleştirilmeden haciz uygulanması ve diğer cebren tahsil yollarına başvurulması kanuna aykırıdır.” YARGITAY 10. HUKUK DAİRESİ, E. 2015/16078, K. 2017/9323, T. 26.12.2017, E.T. 20.07.2019 www.kazanci.com.tr

Danıştay ödeme emrini, “kesinleşmiş, zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge” olarak tanımlamaktadır⁴¹³. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, cebri takibin başlangıcı ödeme emri ile olur. AATUHK m. 55’e göre, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur. Dolayısıyla takibatın başlamış sayılması için ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. *Hakkında takip muamelelerine başlanmış borçlu sıfatı ödeme emrinin tebliği ile kazanılır*⁴¹⁴. O halde haciz yoluyla takipte bir kamu borçlusu hakkında takip muamelelerine başlanmış sayılabilmesi için şu koşullar gerçekleşmelidir:

- Borcun vadesi gelmiş ve borç kesinleşmiş olmalı
- Borç ödenmemiş olmalı
- Ödeme emri borçluya tebliğ edilmiş olmalı

Ödeme emrinin tebliğinde, aksine bir düzenleme bulunmadıkça VUK’un tebliğ ile ilgili hükümleri uygulanır. Ödeme emrinin AATUHK m. 8’deki atıf nedeniyle, VUK hükümlerine göre değil de 7201 sayılı Tebligat Kanunu⁴¹⁵ (TK) hükümleri nazara alınarak tebliğ edilmesi usulsüz olarak değerlendirilir⁴¹⁶. TK m. 51’de mali tebliğlerin, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu Kanunun umumi hükümlerine

⁴¹³ DANIŞTAY 13. DAİRESİ, E. 1973/5383, K. 1974/ 2776, Aktaran: Çelik, s.183.

⁴¹⁴ Alacaklı idare tarafından ödeme emrinin çıkarılması ile tebliği arasında geçecek süre zarfında, AATUHK m. 110’da hüküm altına alınan hareketlerin gerçekleştirilmesi halinde failin sorumluluğunun ne olacağı yönünde bir soruyla karşılaşılabilir. Örneğin, kamu borçlusu, hakkında takibe başlanacağını haricen öğrenmiş ve takibi sonuçsuz bırakmak için harekete geçmiş olabilir. Her ne kadar failin bu süreçte işlediği fiiller suç kalıbına uygun olsa da cezalandıramayacağı kanaatindeyiz. Zira amme alacağının tahsiline engel olma suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Kastın bilme kapsamının içine faillik sıfatının kazanılması da dahildir. Kamu borçlusu, hakkında takip yapıldığını ödeme emrinin tebliğiyle haber alacağından, bu andan sonra işlediği fiiller bakımından kasten hareket etmiş olarak kabul edilecek ve fiiller suçun kanuni tanımındaki hareketlerle örtüşürse cezalandırılacaktır.

⁴¹⁵ Tebligat Kanunu, Kanun Numarası: 720, Kabul Tarihi: 11.02.1959, RG 19.02.1959/ 10139

⁴¹⁶ “AATUHK m. 8 uyarınca davaya konu ödeme emrinin VUK’un tebliğe dair hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekirken, 7201 Sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca yapılan tebligatın usule uygun olmadığı anlaşılmış olup, davacının ittıla tarihi olarak beyan ettiği 11.03.2013 tarihinde ödeme emrinin tebliğ edildiği kabul edilmek suretiyle uyuşmazlığın esasına dair inceleme yapılması gerekirken, davayı süre aşımı sebebiyle reddeden Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2013/12222, K. 2015/29, T. 21.01.2015, E.T. 22.07.2019 www.kazanci.com.tr

tevfikan yapılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla TK hükümleri, ancak VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde uygulanabilecektir⁴¹⁷.

Suçun failinin tespiti doğrudan etkisi olması bakımından, ödeme emrinin tebliğinin usulüne uygun yapılması büyük önem taşımaktadır. VUK'un "*tebliğ esasları*" başlıklı 93. maddesine göre, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Kural olarak, adresi bilinen borçluya ödeme emri, PTT aracılığıyla tebliğ edilmektedir.

VUK'un "*Tebliğ yapılacak kimseler*" başlıklı 94. maddesinin 1. fıkrasında tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, üçüncü fıkrasında ise, tebliğin, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerden birine yapılacağı belirtilmiştir. TK'nın 16. maddesinde de kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğin, kendisi ile birlikte oturan aile efradından veya hizmetçilerden birine yapılacağı şeklinde düzenleme yapılmıştır. Her iki kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinde, tebligatın usulüne uygun yapılabilmesi için aynı adreste ikamet eden ilgililere veya aile fertlerinden birine yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Borçlu ile aralarındaki kan hısımlığı kaçınıcı derecede olursa olsun aynı konutta ikamet etmeyen kimselere yapılan tebligat usulsüz sayılacaktır⁴¹⁸. VUK m. 94/3 gereği, kendisine tebligat yapılacak kimse bulunmaması halinde aynı konutta ikamet etmemekle birlikte, tebliğ esnasında konutta bulunan kişilere tebliğ yapılması mümkün gözükmemektedir. Dolayısıyla aynı konutta ikamet etmese bile borçlunun evinde bulunan misafiri, tamir veya tadilat için o esnada

⁴¹⁷ "Süresi içinde ödenmeyen gümrük vergileriyle ilgili ödeme emirlerinin tebliği, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre değil, AATUHK'nın 8. maddesindeki atıf nedeniyle, VUK hükümlerine göre yapılması yasal bir zorunluluktur. Muhatabın adreste bulunmaması halinde, tebliğin ikinci defa yenilenmesi gerekir, ancak, VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümleri uygulanabilecektir." DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2008/1216, K. 2009/2313, T. 04.05.2009, E.T. 29.07.2019 www.kazanci.com.tr

⁴¹⁸ "Yükümlü ile aynı adreste oturmadığı anlaşılan kız kardeşine VUK ile Tebligat Kanunu hükümlerine aykırı olarak yapılan tebligat nedeniyle olayda, kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, mahkemece ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir." DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2001/4553, K. 2002/541, T. 13.02.2002, E.T. 30.07.2019 www.kazanci.com.tr

evde bulunan herhangi bir kimseye tebliğ yapılabilecek olup, söz konusu tebliğ ile birlikte borçlu, hakkında takibata başlanmış borçlu sıfatını kazanabilecektir⁴¹⁹.

VUK m. 107’de, posta yolu ile tebliğe ilave olarak, tebligatların memur vasıtasıyla yapılabilmesi hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Anılan hükmün 2365 sayılı Kanun’un 20. maddesiyle değişmeden önceki halinde memur vasıtasıyla tebliğe gidilebilmesinde bazı şartlar (posta ile tebliğ yapılmasının müşkül veya faydasız olması, acele ve özel haller gibi) öngörülmekteydi. Ancak maddenin yürürlükteki haliyle bu sınırlar kaldırılmış ve tebliğin biçimi konusunda bir şart öngörülmemiştir. Bu hususla ilgili Tahsilat Genel Tebliği’nde de bir düzenleme mevcuttur. Tebliğin, tebliğler ve süreler kısmında, AATUHK uygulamasıyla ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, tahsil dairelerince VUK’ta öngörülen tebliğ usullerine uyulmakla birlikte, gerekli görülen hallerde, postada oluşabilecek gecikme ve tebliğ imkânsızlıklarının önlenmesi, icra takiplerinin geciktirilmemesi ve amme alacağını vadesinde ödemeyen borçlulara ilişkin cebri takip ve tahsil işlemlerinin daha hızlı bir şekilde yürütülmesi için yapılacak tebliğlerde, VUK m. 107’nin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden, posta yoluna başvurmadan memur eliyle tebliğ yaptırılmasının mümkün olduğunun altı çizilmektedir⁴²⁰.

Memur vasıtasıyla tebliği düzenleyen VUK m. 107/2 ise tebliğ işleminin, posta ile tebliğ usulü esasları çerçevesinde gerçekleştirileceğini öngörmektedir. Bu nedenle, muhatabın adresinde bulunmaması, adresini değiştirmesi, imzadan imtina etmesi gibi durumlarda posta ile tebligat usulünde izlenen yolların ve yapılması gereken işlerin memur vasıtasıyla yapılırken de takip edilmesi icap etmektedir.

⁴¹⁹ “Her ne kadar davacı tarafından, kendisinin evde bulunmadığı bir sırada, kendisiyle birlikte oturmayan ve misafir olarak evinde bulunan kişiye yapılan tebligatın usulsüz olduğu, öğrenme tarihine göre açılan davanın süresinde olduğu ileri sürülmüş ise de VUK’un 94. maddesinin 3. fıkrası uyarınca vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden vesika ve evrakların, tebligat yapılacak kişinin bulunmaması durumunda ikametgâh adresinde bulunan, görünüşüne göre 18 yaşından küçük ve ehliyetsiz olmayan kişilere yapılmasının mümkün bulunması sebebiyle davacının iddiasının yerinde görülmediği gerekçesiyle İYUK m 15/1-b uyarınca davayı süre aşımı sebebiyle reddine ilişkin vergi mahkeme kararı uygun bulunmuştur.” DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E.2016/1294, K. 2016/1272 T. 14.12.2016; “olayda köy azasına yapılan tebliğin davacının adresinde bulunanlardan birine tebliğ edildiği şeklinde yorumlanamayacağından usulüne uygun tebligat yapılmayan cezaların kesinleştiği kabul edilerek düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığından, ödeme emrini iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2010/6814, K. 2012/1024, T. 02.04.2012, E.T. 06.08.2019 www.kazanci.com.tr (Kazancı İçtihat Bankası)

⁴²⁰ Tahsilat Genel Tebliği, Seri:A, Sıra No:1, 4. Bölüm http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/ eski/Tahsilat_Genel_Teblici_A1_27062_018.pdf E.T. 06.08.2019

İlan yoluyla tebliğ ise tebliğin mutad yollarla yapılamadığı hallerde son çare olarak kullanılır. Bu nedenle, ilanen tebliğe gidilebilmesi için diğer tebliğ yollarının denenmesine rağmen sonuç alınamadığının kesin olarak belirlenmesi gerekir⁴²¹. VUK m. 103'te sayılan durumlardan herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda ilanen tebliğe başvurulabilir. Maddede sayılan şartların gerçekleştiği sabit olmadan ilanen tebligata gidilmesi halinde tebliğ geçersiz olacak ve kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilemeyecektir⁴²². Uygulamada borçlunun bilinen adresinin tespiti için MERNİS'ten yararlanılması ve bilhassa elektronik tebliğin yaygınlaşmasının, ilanen tebligatın uygulama alanını bir hayli daralttığı söylenebilir.

Elektronik tebliğ, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda yapılan tebliğdir. VUK m. 107/A'da, bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği belirtilerek, Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Elektronik ortamda yapılacak tebligatın, fiziksel tebligat yöntemlerine göre daha güvenli ve hızlı olduğu söylenebilir.

Elektronik tebligatta, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili olma bakımından özellik gösteren şöyle bir durum vardır; VUK m. 107/A'ya, 6637 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle 07.04.2015 tarihinde eklenen fıkra uyarınca, elektronik

⁴²¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 203.

⁴²² “Vergilendirme ile ilgili her türlü evrakın tebliğinin anılan Kanunda yazılı usule tabi olacağı ve bilumum evrakların posta ile ya da memur eliyle tebliğ edileceği, ancak bu şekilde yapılan tebligatlara rağmen tebliğ yapılamaması halinde ilanen tebliğ yoluna gidileceği açıklanmıştır. Borçlu şirketin adresinde bulunamadığı hususunun 213 sayılı Kanunun 102'nci maddesinde belirtilen kişiler huzurunda ve anılan kişilerin imzalarıyla tespit edilmediği anlaşılmış olup, olayda ilanen tebliğ şartları oluşmadığından, şirket adına düzenlenen ödeme emirleriyle istenen kamu alacağının, borçlu şirkete usulüne uygun olarak duyurulduğundan ve kesinleştiğinden söz edilemez. Bu durumda davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk görülmediğinden, aksi gerekçeyle verilen vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2015/4455, K. 2015/8436, T. 19.11.2015; “VUK'un 103. maddesinde; muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilen mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân olmazsa ilanen tebligat yoluna gidileceği kurala bağlanmıştır. Dava konusu olayda davacı şirketin ve temsilcilerinin bilinen adreslerinde tebligat yapılmadığı açık olduğundan, ihbarnamelerin ilanen tebliğ edilmesinde ve ilan yoluyla tebliğ edilerek tahakkuk ettirilen ancak vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır.” DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. 2003/132, K. 2003/388, T. 17.10.2003, E.T. 06.08.2019 www.kazanci.com.tr

ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Buradan çıkan sonuç, borçlu hakkında haciz yoluyla yapılan takipte ödeme emri, elektronik tebligat ile borçluya tebliğ edilmişse, icra takibinin başlama anı da ödeme emrinin borçlunun elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonu olarak tespit edilecektir. Dolayısıyla, ödeme emrinin borçlunun elektronik adresine ulaştığı günün pratik bir önemi olmayıp, bu tarihte henüz hakkında bir takibatın başladığından bahsedilemez. Bu nedenle kamu borçlusu, bu beş günlük süre içinde ödeme emrinin içeriğine vakıf olsa bile işleyebileceği hareketler, suçun kanuni tanımındaki unsurlarla örtüşse dahi suç olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak borçlunun, adresine ulaşan tebliğden haberdar olmadığı veya okumadığı yönünde ileri sürebileceği muhtemel iddiaların dikkate alınmaması gerekmektedir. Zira ödeme emrinin adresine ulaştığı günü takip eden beşinci günün sonunda kendiliğinden, hakkında takibata başlanmış borçlu sıfatını kazanacaktır. Bu husus elektronik tebligatın amacı ile de örtüşmektedir.

2.2.1.3.3. İflas yolu ile takipte fail sıfatının kazanılması

AATUHK’da düzenlenmiş olan son cebren tahsil yolu, borçlunun gerekli şartların bulunması halinde iflasının istenmesidir. Hükümde sözü geçen gerekli şartlardan kasıt, borçlunun iflasa tabi kişilerden olması ve iflas şartlarının bulunmasıdır⁴²³. İflas yoluyla takip, aynı başlığı taşıyan AATUHK m. 100’deki açık hüküm gereği, İİK hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilir⁴²⁴.

İİK m. 43’e göre, iflas yolu ile takip ancak, TTK gereğince tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi bulundukları bildirilen hakiki veya hükmi şahıslar hakkında yapılır. Bu nedenle tahsil dairesi, iflas yoluyla takibi tüm kamu borçluları bakımından değil, yalnızca tacir ve tacir sayılanlar bakımından işletebilir⁴²⁵. Bu durum iflas yoluyla takibin istisnai bir yol olduğunun ilk göstergesi sayılır. İstisnailiğin ikinci göstergesi ise, tahsil dairesinin bu süreçte kendi eliyle yürüteceği bir takip yetkisine sahip

⁴²³ Çelik, a.g.e., s. 225.

⁴²⁴ “Amme borçlusunun İİK hükümlerine göre iflası istenebilir. İflasın doğrudan istenmesi durumunda, borçluya ilişkin sunulan borçlunun borçlarını ödeyemeyeceğine ilişkin belgeler sebebiyle İİK m. 166’ya göre ilan yapılarak bir karara varılmalıdır.” YARGITAY 19. HUKUK DAİRESİ, E. 1995/5427, K. 1995/5626, T. 20.06.1995, E.T. 10.08.2019 www.kazanci.com.tr

⁴²⁵ Bahçeci, a.g.e., s. 285.

olmamasıdır⁴²⁶. Keza borçlu aleyhine yapılacak olan iflas takipleri, icra daireleri eliyle yerine getirilecektir.

İflas, takipli iflas ve takipsiz iflas olmak üzere ikiye ayrılır⁴²⁷. Takipli iflas, alacaklının iflasa tabi şahıslardan olan borçlusu hakkında iflas kararı verilmesini talep ederek mahkemeye başvurmadan önce iflas yoluyla takibe girişmesi halidir. Takipli iflasın; genel (adi) iflas yoluyla takip ve kambiyo senedine dayanan iflas yoluyla takip olmak üzere iki çeşidi bulunmaktadır⁴²⁸. Doğrudan doğruya iflas yolunda ise, alacaklı ayrıca bir takip yapmaksızın doğrudan asliye ticaret mahkemesine başvurarak borçlunun iflasını isteyebilir. Bu nedenle bu yol, takipsiz iflas yolu olarak nitelendirilmektedir. Aleyhine iflas yoluyla takip yapılan borçlunun ne zaman hakkında takibe başlanan borçlu sıfatı kazanacağı şimdi bu üç iflas yoluna göre ihtimaller değerlendirilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2.1.3.3.1. Genel (adi) iflas yoluyla takip

Alacaklı idare, vadesinde ödenmeyen alacağı için borçlu aleyhine genel iflas yoluyla takip yapabilir. İflas tabi olan bir kamu borçlusunun iflas yoluyla takip edilebilmesi için ilk şart, alacaklı idarenin borçludan muaccel bir para veya teminat alacağı olması ve bu borcun ödenmemiş olmasıdır. Konusu para olmayan alacaklar bakımından iflas yoluyla takip yapılamaz⁴²⁹. Alacaklı idarenin yetkili icra dairesine yapacağı İİK m. 58'deki hususları içeren takip talebiyle başlayan genel iflas yoluyla takip, İİK m. 155 gereği, borçluya iflas tehdidini içeren ödeme emrinin tebliğiyle devam eder⁴³⁰. Borçluya gönderilen ödeme emrinde, borcu olmadığına ve kendisinin iflasa tabi kimselerden bulunmadığına dair itirazlarını⁴³¹ yedi gün içinde dilekçe ile icra dairesine bildirmesi gerektiğine ve konkordato teklif edebileceğine⁴³², alacaklının yedi gün içinde borç ödenmediği takdirde mahkemeye müracaatla iflas talebinde bulunabileceğine yer

⁴²⁶ Bahçeci, a.g.e., s. 285.

⁴²⁷ Timuçin Muşul, *İflas ve Konkordato Hukuku*, 2. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2019, s. 53.

⁴²⁸ Muşul, a.g.e., s. 53.

⁴²⁹ Abdullah Arıkan, *Kamu Alacaklarının İflas Yoluyla Takibi ve İflasın Ertelenmesinin Kamu Alacaklarının Tahsiline Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, 2016, s. 54.

⁴³⁰ Muşul, a.g.e., s. 117.

⁴³¹ MUŞUL'a göre borçlunun, iflasa tabi şahıslardan olmadığına ilişkin savunmasına bir itiraz değil, şikâyet sebebi olarak yer verilmelidir. Muşul, a.g.e., s. 123.

⁴³² AATUHK 101. maddede konkordatonun kamu alacakları için mecburi olmadığı belirtildiğinden, ödeme emrine borçlunun konkordato isteyebileceğinin yazılmaması bir eksiklik değildir. Mahmut Coşkun, *Açıklamalı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016, s. 1071.

verilir. Adi iflas yoluyla takipte gönderilen ödeme emrine karşı borçlunun usulüne uygun olarak yapacağı itiraz, iflas takibini İİK m. 156/3 gereği kendiliğinden durdurur. Görüleceği gibi ödeme emri tebliği, diğer takip yollarında olduğu gibi takipli iflas yolları bakımından da önemli bir aşamaya karşılık gelmekle, bu adım atlanarak iflas davası aşamasına geçilemez⁴³³.

Genel (adi) iflas yoluyla takipte de kamu borçlusu, usulüne uygun olarak yapılacak ödeme emrinin tebliğiyle birlikte artık hakkında takibe başlanmış kamu borçlusu sıfatını kazanmış olur. Ancak burada altı çizilmesi gereken nokta ödeme emrinin tebliğinde VUK hükümleri değil, TK hükümlerinin esas alınacağıdır. Zira iflas yoluyla takipte icra daireleri yetkilidir ve icra dairelerince yapılacak tebliğlerin, yazı ile ve TK hükümlerine göre yapılması İİK m. 21 hükmü gereğidir.

2.2.1.3.3.2. Kambyo senetlerine dayanan iflas yoluyla takip

Alacaklı idarenin yetkili icra dairesine iflas takip talebinde bulunması ile başlayan ve bunun üzerine icra dairesinin borçluya iflas ödeme emri göndermesi ile devam eden kambyo senetlerine dayanan iflas yolu, genel (adi) iflas yoluna büyük benzerlik göstermektedir⁴³⁴. Aleyhine kambyo senetlerine dayalı iflas yoluyla takip yapılan kamu borçlusu, İİK m. 171'e göre icra memurunun, senedin kambyo senedi olduğunu ve vadesinin geldiğini gördüğü takdirde, senet sureti ekli biçimde hemen gönderdiği ödeme emrinin tebliği ile birlikte, hakkında takibe başlanmış kamu borçlusu sıfatı kazanır.

2.2.1.3.3.3. Doğrudan doğruya iflas yolu

Borçlu hakkında önceden bir takibe girişilmeksizin, doğrudan doğruya mahkemeye müracaatla iflasının istenebileceği haller İİK'nın 177-178 ve 179. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu yolun, takipsiz iflas yolu olarak nitelendirilmesinden kasıt, kanunda belirtilen maddi iflas sebeplerinin bulunması halinde alacaklının, evvelce

⁴³³ “Alacaklının borçluya karşı iflas davası açabilmesi için, borçluya ödeme emri gönderilmiş olması gerekir. Kendisi için takip yapılmamış olan bir kimseye karşı iflas davası açılmaz.” YARGITAY 12. HUKUK DAİRESİ, E. 1985/15037, K. 1986/247, T. 15.01.1986, E.T. 20.08.2019 www.kazanci.com.tr; “Davacı davalı aleyhine İİK'nın 156. Ve devamı maddeleri uyarınca takiple iflas yolunu seçmiştir. Takiple iflas yolunda takip borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmeden iflas davası açılmaz. Mahkemece bu yön gözetilerek yazılı şekilde karar verilmesinde bir isabetsizlik bulunmamaktadır. “YARGITAY 19. HUKUK DAİRESİ, 5229/12169, T. 04.12.2003 Aktaran: Coşkun, *Açıklamalı ve İçtihatlı...*, s. 1092.

⁴³⁴ Bu iki takipli iflas yolu arasındaki farklar için Bkz.: Arıkan, a.g.e., s. 60.

takibe hacet kalmaksızın, iflasa tabi borçlunun iflasını isteyebilmesi ya da iflasa tabi bir borçlunun, aciz halinde bulunduğunu bildirerek yetkili mahkemeden iflasını isteyebilmesidir.

Doğrudan doğruya iflas yolu amme alacakları için de işletilebilecek bir yoldur. Bu nedenle alacaklı idare, İİK m. 177’de yer alan şartların gerçekleştiğini ileri sürerek iflasa tabi olan kamu borçlusunun doğrudan iflasını isteyebilir⁴³⁵. Bu iflas yolunun, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından durumu tartışmaya açık gözükmektedir. Keza suçu düzenleyen kanun hükmünde, “*hakkında takip muamelelerine başlanmış borçlu*”dan bahsedilmektedir. Acaba doğrudan doğruya iflas yolunda kanun koyucunun önceden bir takibe ihtiyaç duymaması nedeniyle bir takipten söz edilemeyeceğinden, bu yola başlandıktan sonra kamu borçlusu amme alacağının tahsiline engel olma suçunun tipik hareketlerini gerçekleştirdiğinde, özel faillik niteliği oluşmadığından suçtan da söz edilmeyecek ve dolayısıyla herhangi bir yaptırım da gündeme gelmeyecek midir? Kanaatimizce bu sorun, lafzi yorum yapılmak suretiyle “*takip yoksa hakkında takip işlemlerine başlanmış borçlu da yoktur*” biçimde çözümlenmemelidir. Her ne kadar doğrudan doğruya iflas yolu, *takipsiz* iflas yolu olarak nitelendirilse de bu yolu da içeren iflas yolunun, gerek kanunda⁴³⁶ gerekse de doktrinde takip yollarının başında geldiği kabul edilmektedir. Ayrıca, suçla korunan hukuksal değer de göz önüne alındığında, doğrudan iflas yoluyla takip edilen kamu borçlularının, suç kapsamı dışında kabul edilmesi, alacaklı idarenin alacağına eksiksiz olarak kavuşmasını engelleyebilecektir. Keza iflas kararının verilmesi ve gereğinin yerine getirilmesi derhal gerçekleşmeyip, belirli bir zaman aralığında gerçekleşmektedir. Bu zaman zarfında kamu borçlusu, malvarlığındaki değerleri telef edebilir veya muvazaa yoluyla başkasının uhdesine geçirebilir. Tüm bu nedenlerle,

⁴³⁵ “AATUHK 100. maddede, amme alacaklarının tahsili için İİK’nın hükümleri dairesinde, amme borçlusunun iflasının istenebileceği öngörülmüş, davacı Hazine de söz konusu maddeye dayanarak davalı hakkında yapılan takiplerin semeresiz kaldığını ve yaptıkları araştırma sonucu davalının borçlarını ödeyecek hiçbir mal varlığının bulunmadığını saptadıklarını ileri sürerek, İİK’nın 177. maddesi çerçevesinde borçlunun doğrudan iflasına karar verilmesini istemiştir. Mahkemece dava, bu çerçevede değerlendirilip davacı tarafından davalı borçlunun durumuna ilişkin olarak sunulan belgelerin anılan 177. maddenin 2. fıkrasında tanımlanan ödemelerin tatili mahiyetinde olduğu gözetilerek ve İİK’nın 177 /son maddesinde yapılan atıf uyarınca aynı Yasanın 166. maddesinin 2. fıkrasındaki usulle ilan yapılarak, uygun sonuç dairesinde bir karar vermek gerekirken, yazılı olduğu şekilde hüküm kurulması isabetsizdir.” YARGITAY 19. HUKUK DAİRESİ, E. 1995/5427, K. 1995/5626, T. 20.06.1995, E.T. 04.09.2019 www.kazanci.com.tr

⁴³⁶ İflası hüküm altına alan maddeler İİK’nın “İflas yoluyla takip” başlığını taşıyan Altıncı Bapında düzenlenmiştir.

doğrudan doğruya iflas yoluyla da kamu borçlusu, takip işlemlerine başlanmış kamu borçlusu sıfatı kazanabilecektir.

O halde gerek İİK m. 177 uyarınca alacaklının talebiyle başlatılan doğrudan doğruya iflas halinde gerekse de İİK m. 178 uyarınca borçlunun müracaatıyla başlatılan doğrudan doğruya iflas hallerinde, kanunun göndermesi ile İİK m. 166'ya göre yapılan ilan ile kamu borçlusu, hakkında takip işlemlerine başlanılmış kamu borçlusu sıfatı kazanır. Dolayısıyla bu andan itibaren AATUK m. 110'daki fiillerin işlenmesi ve geri kalan malların borcu karşılamaması halinde, fail kamu borçlusu altı aydan üç yıla kadar hapis cezasıyla karşı karşıya kalabilecektir.

2.2.1.3.4. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından sonuçları

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, amme alacağının korunması amacını güden iki önemli kamu icra hukuku müessesesidir. Çalışmada daha önce de değinildiği üzere gerek ihtiyati haciz, gerekse de ihtiyati tahakkuk, AATUHK'da belirtilen şartlar dâhilinde uygulanabilen geçici tedbirlerdir. Bu nedenle bu başlıkta her iki kurumla ilgili bilgiler tekrarlanmayacak, ihtiyati haczin ve ihtiyati tahakkukun birer icra takip işlemi olup olmadıkları üzerinde durulacaktır.

İhtiyati haciz, borçlunun alacaklısından mal kaçırması ihtimaline karşı en etkili geçici hukuki koruma tedbiridir. Doktrinde ihtiyati haczin; zamanından evvel yapılan peşin bir icra, bir muhafaza tedbiri, bir nevi ihtiyati haciz, yardımcı ve feri bir muhafaza tedbiri, cebri bir teminat, geçici bir emniyet tedbiri, geçici haciz olduğu belirtilmekte ve geçiciliğinin altı çizilmektedir.

İhtiyati haczin hukuki niteliği ile ilgili iki görüş bulunmaktadır. İlk görüş, icra organları tarafından gerçekleştirilmesi, alacaklıyı hakkın elde edilmesi amacına yaklaştırması ve borçlunun şikâyet etmemesi durumunda, borçlu aleyhine kesin bir nitelik alması gibi, icra takip işlemlerinin genel özelliklerine sahip olması nedeniyle, ihtiyati haczin ihtiyati tedbirin özel bir çeşidini teşkil ettiğini ve bir icra takip işlemi

özelliği taşıdığını ileri sürer⁴³⁷. İkinci görüşe göre ise, ihtiyati haciz işlemi ile icra takip işlemleri farklı özellikler taşımaktadır. Buna göre ihtiyati haciz, bir icra takip muamelesi olmayıp, cebri icranın özel şartlar altında kabul edilebileceği olağanüstü bir teminat talebinden ibarettir⁴³⁸. Yargıtay'ın 27.12.2017 tarihli bir içtihadı birleştirme kararına göre ihtiyati haciz, "icra işlemi" değil, özel geçici hukuki koruma müessesidir⁴³⁹. Yine Yargıtay çeşitli içtihatlarında ihtiyati haczin geçici bir haciz, dava veya icra takiplerine takaddüm eden emniyet tedbiri olduğunu belirterek, ihtiyati haczi bir icra takip işlemi olarak görmemektedir⁴⁴⁰.

Kamu alacakları bakımından AATUHK m. 13'de hüküm altına alınan ihtiyati haciz, sonuçsuz kalma tehlikesi gösteren bir cebri icra takibinin güvenliğini önceden sağlamaya yönelik bir işlem olup, alacaklı idarenin hak ve menfaatini koruma eksenli bir işlemdir. İhtiyati haciz, tahsil dairesine ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde rehin hakkı veya herhangi bir hak sağlamamakta, ancak kamu alacağı tahsil edilebilir hale geldikten sonra borçlu halen borcunu ifa etmediğinde paraya çevirme hakkı vermektedir. Kamu borçlusu tarafından teminat gösterildiğinde ihtiyati haczin kaldırılması (AATUHK m. 16) ve ihtiyaten haczedilen malların değeri depo edildiğinde ya da tahsil dairesinin de kabul ettiği bir kişi müteselsil kefil gösterildiğinde, ihtiyati hacze konu malların kamu borçlusuna bırakılabilmesi (AATUHK m. 14) ihtiyati haczin kanun koyucu nazarında bir cebri teminat niteliğine sahip olduğu yönündeki iradeyi

⁴³⁷ Ateşagaoglu, a.g.e., s. 59.

⁴³⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 180.; Ateşagaoglu, a.g.e., s. 59.

⁴³⁹ "İhtiyati haciz, "icra işlemi" değil, özel geçici hukuki koruma müessesisi olup, ancak İİK'nın 257' inci maddesindeki şartlar çerçevesinde sadece "para alacakları" için öngörüldüğünden, teminat alacakları için ihtiyati haciz kararı verilemez." YARGITAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME GENEL KURULU, E. 2016/1, K. 2017/6, T. 27.12.2017, E.T. 04.09.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁴⁰ "İhtiyati haciz kararı bir icra işlemi olmadığından ve TTK'nın 730. maddesi göndermesiyle uygulanması gereken aynı Kanun'un 662. maddesinde yazılı zamanaşımını kesen sebepler arasında sayılmadığından, zamanaşımını kesmez. Kaldı ki alındığı iddia edilen ihtiyati haciz kararının uygulandığı da kanıtlanmış değildir." YARGITAY 12. HUKUK DAİRESİ, E. 2003/16222, K. 2003/20171, T. 16.10.2003, E.T. 08.09.2019 www.lexpera.com.tr

"Takipten önce tapuya ihtiyati haciz şerhi konulması bir icra işlemi değildir. Bu sebeple zamanaşımını kesmez." YARGITAY 12. HUKUK DAİRESİ, E. 2000/11527, K. 2000/13244, T. 21.09.2000; "İhtiyati haczin; icrai hacze dönüşüncüye kadar alacaklının borçludaki alacağının ödenmesini tehlikeye düşürmeden sağlayan bir tedbir niteliğinde olduğu dikkate alınarak, mahkemece, davacının ihtiyati haciz isteminde bulunduğu miktarın sadece yasada belirtilen ihtiyati haciz istemi koşulları yönünden değerlendirilmesi gerekir. "YARGITAY 11. HUKUK DAİRESİ, E. 2004/12561, K. 2004/10833, T. 04.11.2004, E.T. 08.09.2019 www.lexpera.com.tr; "İhtiyati haciz kararı geçici bir tedbirdir. Bu sebeple ihtiyati tedbir kararı ihtiyati hacze bir etkisi olmaz. Ancak, bu tedbir kararı ihtiyati haczi de etkileyecek biçimde tavzih edilmişse, bu mahkeme kararı uygulanarak, şikâyetin kabulüyle haciz ve muhafaza işlemlerinin iptaline karar vermek gerekir." YARGITAY 12. HUKUK DAİRESİ, E. 2005/12108, K. 2005/15400, T. 12.07.2005, E.T. 08.09.2019 www.kazanci.com.tr

desteklemektedir⁴⁴¹. Bu nedenlerle, özel hukukta benimsenen görüş doğrultusunda, ihtiyati haczin kamu icra hukukunda da *bir takip işlemi olmadığı* sonucuna varılmaktadır. Kaldı ki AATUHK m. 102’de sınırlı sayıda düzenlenen zamanaşımını kesen sebepler arasında ihtiyati haciz işlemi yer almamaktadır⁴⁴².

Sistematik bir yorum yapıldığında da ihtiyati haczin bir koruma tedbiri olduğu kolaylıkla anlaşılabilir. Keza ihtiyati haciz, AATUHK’nın “Amme Alacaklarının Korunması” başlığını taşıyan ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Ayrıca, Kanun’un cebri takip usullerini hüküm altına alan 54. maddesinde ne ihtiyati hacizden ne de ihtiyati tahakkuktan söz edilmektedir. Eğer kanun koyucu ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuku icra takip işlemi olarak nitelendirseydi, yer alacakları madde muhtemelen m. 54 olurdu.

Tüm bu nedenlerle, aleyhine ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk kararı alınmış borçlu için hakkında takibe başlanmıştır denmesi mümkün gözükmemektedir⁴⁴³. Dolayısıyla söz konusu işlemlerin geçerli olduğu süreç boyunca borçlunun işlediği fiiller, AATUHK m. 110 kapsamında yer alsa dahi, tipe uygun olarak değerlendirilmeyecek ve bir kamu icra suçundan bahsedilemeyecektir⁴⁴⁴.

2.3. SUÇUN MAĞDURU

Suç işlendikten sonra beliren devletin cezalandırma yetkisi neticesinde, genellikle devletle fail arasında bir ceza ilişkisi doğar. Ancak bu ilişkinin pasif süjesi olarak da isimlendirilen bir tarafı daha vardır ki kendisi işlenen suçun sonuçlarından olumsuz olarak etkilenmektedir. *Mağdur* adı verilen bu taraf, suçun konusunun ait olduğu kişidir⁴⁴⁵. Latince *victima* kelimesinden türeyerek “victim” halini alan bu kelime, Batı dillerinde “kurban” anlamına gelmek üzere de kullanılmaktadır.

Mağdur, ceza kanunlarında tanımlanmamıştır. Suçun olumsuz sonuçlarından mağdurla bağlantısı olmaları sebebiyle maddi veya manevi yönden zarar gören başka

⁴⁴¹ Ateşagaoglu, a.g.e., s. 60.

⁴⁴² Bahçeci, a.g.e., s. 173.

⁴⁴³ Aynı görüş için Bkz.: İsa Başbüyük, “Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar AATUHK m.110-114)”, İzmir, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, Özel Sayı (Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ’e Armağan) (2014), s. 4616-418.

⁴⁴⁴ PINAR ve BACAŞIZ’a göre de takip işlemlerine, ödeme emrinin tebliği ile başlanır; vergilendirmenin tahsil sürecini başlatan ilk idarî işlem ödeme emridir. Ancak, AATUHK m. 13 ve m. 17 uyarınca ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuka dayalı ihtiyatî haciz işlemleri uygulanan borçlunun, kalan malları kaçırmaması durumunda suç işleme kastının olduğunu kabul etmek gerekir. Pinar, Bacaksız, a.g.m., s. 116.

⁴⁴⁵ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 217.

kişiler de var ise, onlar da dolaylı olarak zarar görmüş olmakta yani başka bir deyişle dolaylı mağdur (ikincil mağdur) olmaktadırlar. O halde, işlenen suçtan ötürü doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki tür zarar gören gerçek veya tüzel kişi bulunabilir. Suçtan doğrudan zarar gören gerçek veya tüzel kişi mağdur sıfatını alırken, dolaylı zarar gören “suçtan zarar gören” olarak isimlendirilir. Suçtan zarar gören, suçun koruma altına aldığı hukuksal değerın doğrudan sahibi olmamakla birlikte, suçun işlenmesi nedeniyle menfaati dolaylı olarak zedelenmektedir. Mağdur, suçtan zarar görmekte ise de suçtan zarar gören kişi her zaman suçun mağduru olmayabilir⁴⁴⁶.

Bazı hallerde ise suçun konusunu oluşturan kişi ile ihlal edilen hak veya menfaatin sahibi olan kişi ayrı olur⁴⁴⁷. Örneğin, TCK m. 234’de hüküm altına alınan çocuğun kaçırılması ve alıkonulması suçunda, kanunî temsilcisinin bilgisi veya rızası dışında evi terk eden çocuğu, rızasıyla da olsa, ailesini veya yetkili makamları durumdan haberdar etmeksizin yanında tutan kişi, şikâyet üzerine, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu suçta, suçun konusu kaçırılan veya alıkonulan çocuktur, fakat mağdur velayet hakları ihlal edilen ana ve babadır. CMK suçtan zarar gören kavramını da tanımlamamakla birlikte çeşitli hükümlerinde mağdurdan farklı olduğunu işaret edecek bir biçimde suçtan zarar görene yer vermiştir⁴⁴⁸. Örneğin, iddianamede gösterilmesi gerekenleri düzenleyen m. 170’de “*maktul, mağdur veya suçtan zarar görenin kimliği, mağdurun veya suçtan zarar görenin vekili veya kanunî temsilcisi... gösterilir*” denilmek suretiyle bu farklılık ortaya konmuştur.

Mağdursuz suç olmaz, her suçta mutlaka hukuki konunun sahibi bir mağdur bulunur⁴⁴⁹. Doktrinde yaygın olan görüş, mağdurun sadece hayatta olan gerçek kişiler olabileceği, tüzel kişilerin ise ancak suçtan zarar gören olabileceğidir⁴⁵⁰. Tüzel kişilerin (bilhassa devletin bütün suçların mağduru olduğu) herhangi bir suçun mağduru olabileceği görüşü zamanla terkedilerek yerini, hak süjesi olarak yalnızca kişileri gören

⁴⁴⁶ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2017/5-157, K. 2017/325, T. 13.6.2017, E.T. 12.09.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁴⁷ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 9. b., İstanbul: 1986, s. 461.

⁴⁴⁸ Madde 2/d “Vekil: Katılan, *suçtan zarar gören* veya malen sorumlu kişiyi ceza muhakemesinde temsil eden avukatı,”; j) Suçüstü: 2. Henüz işlenmiş olan fiil ile fiilin işlenmesinden hemen sonra kolluk, *suçtan zarar gören* veya başkaları tarafından takip edilerek yakalanan kişinin işlediği suç,

⁴⁴⁹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 218; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 114.

⁴⁵⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, 4. b., Afyon: Celepler Matbaası, 2018, s. 19; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 218.; Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 118.

anlayış almıştır⁴⁵¹. Bu anlayış uyarınca bir hakkın süjesi yalnız gerçek kişi olabilir, devlet ve tüzel kişiler suçun işlenmesinde zarar görseler de suçun pasif süjesi olamazlar, ancak görülen davaya müdahil olarak katılabilirler⁴⁵².

DÖNMEZER ve ERMAN'a göre her suçun tabii ve zorunlu mağduru devlettir. Ayrıca, işlenen suçun tüzel kişiye karşı işlenebilen bir suç olması şartıyla tüzel kişiler de mağdur sıfatını alabilirler⁴⁵³. HAFIZOĞULLARI ve ÖZEN de suç ve ceza koyma erkinin sahibi olmasından hareketle devleti, bütün suçların mağduru olarak kabul ederler⁴⁵⁴. Anayasa Mahkemesi 05.03.2009 tarihli bir kararında, kamu tüzel kişilerinin bir suçun faili olup olamayacakları konusunda öğretide tartışma olduğunu kabul etse de, başta devlet olmak üzere diğer kamu tüzel kişilerinin bir suçun mağduru olma konumlarının tartışmasız olduğunu ileri sürmektedir⁴⁵⁵. TAŞDELEN de devleti soyut bir varlık olarak, mağdur sıfatına sahip görmektedir. Vergi ziyaında devlet, mağdurdur. Somut olarak da vergi ziyayı hangi kamu yönetiminin bütçesine zarar veriyorsa, o bütçenin sahibi olan kamu tüzel kişisi mağdur olarak değerlendirilir⁴⁵⁶.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun mağduru belirlenirken, her suçu Devlet otoritesine karşı bir başkaldırı olarak düşünen, mağdur ile suçtan zarar gören kavramlarını tam olarak ayırmayan bu görüşlerden faydalanmak mümkün gözükmemektedir. Daha önce de izah edildiği üzere suçun mağduru, korunan hukuksal

⁴⁵¹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 219.

⁴⁵² YARGITAY 6. CEZA DAİRESİ, E. 2018/3073, K. 2018/7941, T. 10.12.2018 (Kazancı İçtihat Bankası)

⁴⁵³ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 461-463.

⁴⁵⁴ Zeki Hafızoğulları, Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 10. b., Ankara: USA Yayıncılık, 2017, s. 208.

⁴⁵⁵ “Kamu tüzel kişilerinin bir suçun faili olup olamayacakları konusunda öğretide tartışmalar olsa da, başta devlet olmak üzere diğer kamu tüzel kişilerinin bir suçun mağduru olma konumları tartışmasızdır. Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin suçtan zarar gören konumda olabilecekleri Türk ceza hukukunda da kabul edildiği için, hem ceza kanunlarında hem de suç ve ceza hükmü içeren özel kanunlarda bunlarla ilgili suç kategorileri hep var olmuştur. 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan devletin şahsiyetine karşı cürümler ve devlet idaresi aleyhinde işlenen cürümler bu kapsamda sayılabilir. Aynı şekilde, TCK'da millete ve devlete karşı suçların, devletin egemenlik alametlerine ve organlarının saygınlığına karşı suçların, devletin güvenliğine karşı suçların, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçların ve milli savunmaya karşı suçların düzenlenmesi, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin suçtan zarar gören konumunda olduklarına, ayrıca gerçek kişilerden ve özel hukuk tüzel kişilerinden farklı şekilde korunduklarına ilişkin düzenlemelere örnek gösterilebilir” ANAYASA MAHKEMESİ, E. 2006/77, K. 2009/39, T. 05.03.2009 RG 27.03.2010/27534; ÖZGENÇ, yüksek mahkemenin, kararında devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin de suçun mağduru olabileceği yönünde açıklamalara yer vermesini, mağdur ile suçtan zarar gören kavramları arasındaki ayrımdan habersiz olmasına bağlamaktadır. Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 225.

⁴⁵⁶ Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, s. 25.

değerin sahibidir. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun hukuki konusu, başka bir deyişle bu suçla korunan hukuksal değer, kamu hizmetinin sunulmasıyla kişisel fayda sağlayacak kişiler ile toplumun tamamının yararları olduğuna göre, *suçun mağduru da bu yararların sahibi toplumu oluşturan kişilerdir*. Suçtan zarar gören ise suçla korunan hukuksal değere sahip olmamakla birlikte suçun işlenmesiyle doğrudan veya dolaylı olarak menfaati zedelenenler olduğu düşünüldüğünde, amme alacağının tahsiline engel olma suçunda *suçtan zarar gören, alacağına ulaşamayan veya ulaşması tehlikeye düşen, amme alacaklısı hazinedir*.

3. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN UNSURLARI

Unsur, birleşik bir şeyi oluşturan öğelere gönderme yapar⁴⁵⁷. Suç da kendisini oluşturan öğelerin meydana getirdiği bir bütündür. Bir suçtan söz edilebilmesi için varlığı zorunlu bütün unsurları tek tek saptadıktan sonra bunları birleştirmek suretiyle bir sonuca ulaşmak gerekmektedir⁴⁵⁸. Ancak suç unsurlarına ayrıştırılırken, unsurlar arasındaki sıkı ilişki göz önünde bulundurulmalı, suçu unsurlarına ayırmak başlı başına bir amaç değil, bütünü anlayabilmede bir araç olarak kullanılmalıdır⁴⁵⁹. Keza, suçu unsurlarına bölerek inceleyen analizci yöntem, suçun hukuki bir kurum olarak bütünlüğünü reddetmemekte, bütünü parçalara bölüp inceleyerek bir senteze varmaktadır⁴⁶⁰.

Genel suç teorisinde, suçun unsurlarının analizci yöntemle incelenmesini kabul edenler, bu unsurları farklı biçimlerde sınıflandırmaktadırlar. ALACAKAPTAN'a göre suç adı verilen hukuki olayın sırasıyla; yasal unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört unsuru bulunmaktadır. HAFIZOĞULLARI/ÖZEN, suçu, hukuka aykırı ve kusurlu beşerî bir fiil olarak algılamakta ve bunun sonucu olarak üç unsuru olduğunu öne sürmektedir⁴⁶¹. CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, unsurlar üçe ayrılrsa dahi suçu oluşturan kimi temel niteliklerin birlikte incelendiğini ileri sürerek suçun yasallık unsuru, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olmak üzere dört unsurdan oluştuğunu

⁴⁵⁷ Saban, a.g.e., s. 199.

⁴⁵⁸ Alacakaptan, a.g.e., s. 5.

⁴⁵⁹ Hafizoğulları/Özen, a.g.e., s. 162.

⁴⁶⁰ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 202.

⁴⁶¹ Hafizoğulları, Özen, a.g.e., s. 165.

düşünmektedir⁴⁶². ÖZGENÇ'e göre ise TCK sisteminde esas alınan suç teorisinde suçun unsurları; maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olmak üzere üçe ayrılmaktadır⁴⁶³.

Suçun unsurlarına ayrıştırılmasında farklı görüşler mevcut olmakla birlikte çoğunluk görüşe göre suçun oluşması ortada icrai veya ihmali bir hareket bulunmasına ve bu hareketin kanundaki tanıma uygun, hukuka aykırı ve kusurlu olmasına bağlanmaktadır. Çalışmada tipiklik konusuna değinilmeden amme alacağının tahsiline engel olma suçunun unsurları; maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olmak üzere üç başlık özelinde incelenecektir.

3.1. SUÇUN MADDİ UNSURU

Dış dünyada bir hareket (fiil) ile ortaya çıkmayan bir fikir, ne kadar kötü olursa olsun ceza hukukunca cezalandırılmaz⁴⁶⁴. Bu nedenle, bir suçtan söz edilebilmesi için öncelikle failin olumlu (müspet) veya olumsuz (menfi) bir davranışının bulunması, bu davranışın dış dünyada bir değişikliğe neden olması ve bu ikisi arasında bir neden-sonuç ilişkisinin kurulabilmesi gerekir. Hareket⁴⁶⁵, netice ve bunların arasındaki nedensellik bağı olarak nitelendirebileceğimiz bu kavramlar bir bütün olarak maddi unsuru teşkil ederler.

3.1.1. Hareket

3.1.1.1. Kavram ve Türleri

Kanunlarda tanımlanan her suç bir insan davranışı içerir. Bunun içindir ki, bir insan son derece kötü tasarımı bulunsa bile, bu tasarımı harekete dönüşmedikçe

⁴⁶² Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 205.

⁴⁶³ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 178.

⁴⁶⁴ Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 124.

⁴⁶⁵ Fiil kavramının, hareket yerine kullanıldığı görülebildiği gibi, aralarında anlam farklılığı bulunduğu da ileri sürülmektedir. ÖZGENÇ'e göre fiil, ancak insana izafe edilen bir davranış olmakla birlikte, hareketle insan arasında zorunlu bir bağ yoktur. Bu nedenle rüzgârın esmesi sonucu yaprağın kımıldaması veya yukarıdan bırakılan bir cismin yere düşmesi gibi durumlarda da hareket mevcuttur. Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 182. EREM'e göre de fiilin, sadece dış dünyada değişikliğe sebebiyet veren bir vücut hareketi şeklinde, ihmali davranışı hariç bırakan tariflerine rastlanılmaktadır. Erem, a.g.e., s. 265.; Bir kısım yazar ise Fiili, hareket, netice ve nedensellik bağını içinde barındıran bir üst kavram olarak kullanmaktadır. HAFIZOĞULLARI ve ÖZEN'e göre fiil, hareket netice ve bu ikisi arasında neden-sonuç ilişkisini ifade eden nedensellik bağından ibaret bulunmaktadır. Hafizoğulları, Özen, a.g.e., s. 168.

kendisini sorumlu tutmak mümkün değildir. Bu durum “*hareket olmadan suç olmaz-nullum crimen sine actione*” ilkesini vücuda getirmiştir⁴⁶⁶.

İnsan dışındaki varlıkların ceza hukuku anlamında hareket yeteneği yoktur. İnsanın dışında, canlı veya cansız âleme ait fiiller, bir insana izafe edilebildikleri takdirde suç olarak ortaya çıkmaktadır⁴⁶⁷. Ancak insandan kaynaklanan her davranış da hareket özelliği taşımamaktadır. İnsan davranışına hareket niteliğini kazandıran en önemli özelliği, bunun bir irade ürünü olmasıdır. Bu nedenle, refleks veya tam bir şuur yokluğunda gerçekleştirilen insan davranışları ile mutlak bir kuvvete maruz kalan kişinin iradesi tamamen devre dışı kaldığı için hareket olarak değerlendirilmezler⁴⁶⁸. Keza hipnotik telkin, derin uyku, epileptik nöbet sırasında bulunan davranışlar, hareket niteliğinde değildirler.

Hukuken önemli görülen ve neticenin nedeni olan iradi hareket, çeşitli nedensel süreçler vasıtasıyla dış dünyada belirmektedir. Bu nedensel süreçler; sürecin harekete geçirilmesi suretiyle (icrai) ya da bu sürecin akışına bırakılması suretiyle (ihmalî) ortaya çıkarlar.

3.1.1.1.1. İcrai hareket

Bir şeyi yapmak şeklindeki hareketlerdir. Başka bir deyişle, yapılması yasaklandığı halde bir hareket gerçekleştirilmişse ortada icrai bir hareket olduğundan bahsedilir⁴⁶⁹. Ceza hukukunu oluşturan kuralların büyük bir kısmı, bir şeyin yapılmasının yasaklanmasından ibarettir. Dolayısıyla bir yasak emreden kuralların ihlali için yapılan olumlu hareketler, icrai hareket olarak değerlendirilirler. Özetle, yapılmadığı takdirde netice meydana gelmeyecekti denilebilen hareketlere icrai hareket⁴⁷⁰, icrai hareketle işlenen suçlara da icrai suç denir. Bir kimseyi bıçak darbesi veya ateşli silahla öldüren failin işlediği adam öldürme suçu; çift defter tutmak suretiyle vergi ziyana sebep olan mükellefin işlemiş olduğu vergi kaçakçılığı suçu; gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunarak işlenen AATUHK m. 111’deki gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu, icrai suçlara verilebilecek örneklerden sadece birkaçıdır.

⁴⁶⁶ Alacakaptan, a.g.e., s. 39.

⁴⁶⁷ Hafızoğulları, Özen, a.g.e., s. 167.

⁴⁶⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 181.; Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 130.

⁴⁶⁹ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 245.

⁴⁷⁰ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 246.

3.1.1.1.2. İhmali hareket

Ceza hukukuna ilişkin kurallar, belli davranışların yapılmasını yasaklarken, bazılarının ise yapılmasını emreder. İhmali hareket, yapılması beklenen bir hareketin yapılmamasıdır⁴⁷¹. İhmalden anlaşılması gereken, bir kimsenin kendi yeteneğine ve mevcut koşullara göre somut ve bireysel olarak yapması mümkün olan belli bir iradi hareketi yapmamasıdır⁴⁷².

İcrai harekette olduğu gibi, her ihmali hareket de hukukla ilgili değildir. Hukuku ilgilendiren ihmal hareketi, bir hukuk kuralıyla çatışan, hukuk düzenince emredilen davranışların yapılmamasından ibaret olan ihmal hareketleridir⁴⁷³. İhmali hareketle işlenen suçlar, bir başka deyişle ihmal suçları, kasıtlı veya taksirli olabilir.

İhmali suçlar kendi içinde sırf ihmali suçlar ve görünüşte ihmali suçlar olmak üzere ikiye ayrılır.

3.1.1.1.3. Sırf ihmali suçlar

Sırf ihmali suçlar (gerçek ihmali suçlar), sadece ihmali hareketle işlenebilen suçlardır. Kişi, kanunun kendisinden beklediği icrai hareketi yapmamak suretiyle suç işlemektedir. En tipik örneği, TCK m. 98’de düzenlenen yardım veya bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi suçudur. Kanun bu hükümle, yaşı, hastalığı veya yaralanması dolayısıyla ya da başka herhangi bir nedenle kendini idare edemeyecek durumda olan kimseye hal ve koşulların elverdiği ölçüde yardım etmeyi ya da durumu derhal ilgili makamlara bildirmeyi emretmektedir. Maddede yer alan “*yap*” emrine riayet edilmemesi, sırf ihmali bir suça sebebiyet vermektedir. İhmal kesintisiz bir nitelik taşıdığından, diğer yandan sonuca ulaşmamış bir ihmali hareketi değerlendirebilmek ve hangi sonuca yöneldiğini anlayabilmek imkânı bulunmadığından, bu suçlara teşebbüs mümkün değildir. Örneğin, AATUHK’da m. 112’de yer verilen ve bir kamu icra suçu olan “*mal edinme ve artmalarını bildirmeme suçu*” sırf ihmal suçudur. Bu suça teşebbüs cezalandırılmaz.

3.1.1.1.4. Görünüşte ihmali suçlar

⁴⁷¹ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 246.

⁴⁷² Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 137.

⁴⁷³ Hafizoğulları, Özen, a.g.e., s. 173.

Görünüşte ihmali suçlar, ceza kanunlarında düzenlenmiş bulunan ve ilke olarak icrai bir hareketle işlenebilen bir suç tipinin, ihmali bir hareketle işlenmesidir. Bu nedenle bu tür suçlara, ihmal suretiyle icra suçları da denilmektedir. Görünüşte ihmali suçların farkı, neticeyi önleme yükümlülüğü noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu tür suçlarda ancak neticeye engel olma yükümlülüğü varsa failin sorumluluğundan söz edilebilir⁴⁷⁴. Neticeye engel olma yükümlülüğü, kanunlardan, doğal bağlılık ilişkisinden, yakın toplumsal ilişkilerden, sözleşmeden veya daha önce yapılan bir hareketten kaynaklanabilir⁴⁷⁵. Örneğin anne-babanın, çocuklarının vücut ve yaşamlarını tehlikelere karşı koruma yükümlülüğü söz konusudur. Anne, bebeğini emzirmez ve bunun sonucunda çocuk aç kalarak ölürse, ihmali hareketle insan öldürme suçundan sorumluluğu doğacaktır. Keza hasta tedavisini üstlenen doktor, dağcılık turu rehberi, cankurtaran veya hastanın bakımını üstlenen hemşire de sözleşmeden kaynaklanan ve korkulan neticeyi önleme yükümlülüğünü üstlenen kimseler olarak kabul edilirler.

3.1.1.2. Suçu Oluşturan Hareketler

Amme alacağının tahsiline engel olma suçuna vücut veren hareketler, AATUHK m. 110'da iki fıkra halinde sayılmaktadır. Buna göre, amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu, gerçek surette veya gerçek olmayan surette mallarından bir kısmını veya tamamının varlığını yok eder veya azaltırsa bu suç işlemiş olur. O halde suçun hareketleri, gerçek surette ve gerçek olmayan surette olmak üzere iki başlık halinde incelenmelidir⁴⁷⁶.

3.1.1.2.1. Gerçek surette

Kanun koyucu, borçlunun mallarının bir kısmını veya tamamını mülkünden çıkarmasını, telef etmesini veya değerden düşürmesini, malvarlığının gerçek surette

⁴⁷⁴ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 249.

⁴⁷⁵ "Failin neticeyi önleme konusunda hukuki bir yükümlülüğü mevcut ise yükümlülüklere aykırı davranışların, diğer şartların da mevcut olması halinde 83. maddede düzenlenen kasten öldürmenin ihmali davranışla işlenmesi ya da 88. maddede düzenlenen kasten yaralamanın ihmali davranışla işlenmesi suçu kapsamında değerlendirilmesi gerekir." YARGITAY 4. CEZA DAİRESİ, E. 2015/27008, K. 2016/615, T. 18.01.2016, E.T. 12.09.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁷⁶ Aynı nitelikte ayrıma İİK'nın alacaklısını zarara sokma kasdiyle mevcudunu eksiltme suçunun düzenlendiği 331. maddesinde de rastlamaktayız. İlgili maddenin ilk fıkrasında "*Haciz yolu ile takip talebinden sonra veya bu talepten önceki iki yıl içinde borçlu; alacaklısını zarara sokmak maksadıyla, mallarını veya bunlardan bir kısmını mülkünden çıkararak, telef ederek veya kıymetten düşürerek hakiki surette yahut gizleyerek muvazaa yoluyla başkasının uhdesine geçirerek veya asıl olmayan borçlar ikrar ederek mevcudunu suni surette eksiltirse, aleyhine aciz belgesi aldığını veya alacaklı alacağını alamadığını ispat ettiği takdirde, altı aydan üç yıla kadar hapis ve bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.*" hükmüne yer verilmiştir.

ortadan kaldırılması veya azaltılması olarak değerlendirmektedir. Bu davranışlarla borçlu, malvarlığına dâhil olan menkul veya gayrimenkulleri kendi kullanımından çıkarmakta, değerlerini azaltmakta ve hatta yok etmek suretiyle ortadan kaldırmaktadır. Bu hareketlerin neticesinin dış dünyada bir karşılığının olması ve borçlunun da malların üzerindeki tasarrufunu yitirmesi veya bu mallardan sağladığı yararın önemli ölçüde azalması halinde, kanun koyucu tarafından gerçek suretle nitelendirdiği kanaatini taşımaktayız. Bu hareketlerin icrai mi, ihmali mi karakter taşıdıklarına tek tek bakılarak karar verilmelidir.

3.1.1.2.1.1. Mülkünden çıkarma

Mülk kelimesi, TDK Güncel Türkçe Sözlük'te “*ev, dükkân, arazi vb. taşınmaz mal*” ve *vakıf olmayıp doğrudan doğruya birinin malı olan yer veya yapı*” şeklinde açıklanmaktadır⁴⁷⁷. Hukukumuzdaki önemli kavramların başını çeken mülkiyet sözcüğü de Arapça kökenli olup, sahiplenmek anlamına gelmektedir. Gündelik dilde de bir menkul veya gayrimenkul mal satın almak çoğu zaman mülk edinmek şeklinde dile getirilmektedir. Dolayısıyla bir kimsenin mülkünden bahsediliyorsa bunu, o kimseye ait olan bütün menkul ve gayrimenkul mallar ve haklar olarak değerlendirmek icap etmektedir.

Geleneksel iktisatta bilindiği üzere ihtiyaçlar sınırsızdır. Bir kimse hayatı boyunca ihtiyacı olan malları mülk edinebileceği gibi, pekâlâ başka ihtiyaçlarını gidermek üzere veya başka saiklerle bu malları mülkünden çıkarabilir. Mülkünden çıkarmadan kasıt, bir malın üzerindeki her türlü tasarruf yetkisinden vazgeçilmesidir.

Hukuk sistemimizde mülkiyet hakkı, kişilere eşya üzerinde en kapsamlı ve en geniş yetkileri tanımakla birlikte, birtakım ödevler de yükleyen bir hak olarak kabul edilmektedir. Keza mülkiyet hakkı Anayasa'da, temel haklar ve ödevler arasında düzenlenmiştir. Anayasa m. 35/1 uyarınca herkes mülkiyet hakkına sahiptir. Aynı maddenin son fıkrasıyla ise mülkiyete ait bir genel kural koyularak, mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağının altı çizilmiştir. “*Mülkiyet hakkının içeriği*” başlıklı TMK m. 683'e göre ise, “*Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir.*”

⁴⁷⁷ <http://sozluk.gov.tr/>

O halde gerek Anayasa m. 35 gerekse de TMK m. 683'ün birlikte ele alınarak değerlendirilmesinden çıkarılacak sonuç, Türk hukukunda mülkiyet hakkının modern (karma) anlayışla ele alındığıdır⁴⁷⁸. Gerek sözü geçen maddeler gerekse de konu ile ilgili Anayasa Mahkemesi'nin kararları, mülkiyetin, sahibine eşya üzerinde en kapsamlı ve en geniş yetkileri tanıyan bir hak olduğunu işaret etse de, aynı zamanda mülkiyet hakkının sınırsız olmadığını, tanınan bu yetkilerin sahibi tarafından istenildiği şekilde kullanılamayacağını göstermektedir⁴⁷⁹.

Mülkiyet hakkının içeriği yönünden kural, malike tanınan yetkililerdir⁴⁸⁰. Zira hukukta da hürriyet asıl, sınırlama istisnadır. Malikin sahip olduğu yetkileri, fiili ve hukuki yetkiler olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Eşyayı elinde bulundurma (zilyetlik), kullanma, şeklini değiştirme, tüketme, yok etme, eşyanın ürün ve gelirlerinden yararlanma, eşyayı ayırma gibi yetkiler fiili yetkiler içinde değerlendirilirken; kullanma ve yararlanma hakkının devrine ilişkin borçlandırııcı işlemler yapmak, eşya üzerinde ayni hak kurmak, mülkiyetini başkasına devretmek ve mülkiyet hakkından feragat etmek (terk) gibi tasarruf işlemleri de hukuki yetkiler içinde gösterilir⁴⁸¹.

Malikin ödevleri ise genel olarak üçe ayrılır. Bunlar; yapmama, katlanma ve yapma ödevleridir⁴⁸². Birtakım aktif ve pasif davranışları gerektiren bu ödevlerden bilhassa yapmama ödevinin, Anayasa m. 35'de hüküm altına alınan, mülkiyet hakkının

⁴⁷⁸ Fikret Eren, *Mülkiyet Hukuku*, 3. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 10.; Akıntürk, Akipek, *Eşya Hukuku*, s. 379.

⁴⁷⁹ "Mülkiyet hakkı eski anlamda ferdin dilediği şekilde kullanabileceği bu hak ve sınırsız bir hürriyet olmak niteliğini çoktan yitirmiş, mülkiyet anlayışı, bu hakkın, bir bakıma, sosyal yapıda bir hak olduğu yolunda gelişmiş, birçok haklar gibi bu hakkın da kamu yararı amacıyla sınırlandırılacağı ilkesi kabul edilmiştir. Mülkiyet hakkının Anayasamızın (Temel haklar ve ödevler) kısmının (Sosyal ve İktisadi haklar ve ödevler) bölümünde yer alması ve 36 ncı maddenin ikinci ve ondan sonraki fıkrasıyla 37. maddenin ikinci fıkrasına bu hakkın sınırlandırılacağını gösteren hükümler konulması bu anlayışın ifadesidir." ANAYASA MAHKEMESİ, E. 1966/3, K. 1966/23, T. 28.04.1966 RG 11.07.1966/ 12345; "Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılacağı öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen 13. maddesinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir." ANAYASA MAHKEMESİ, E. 2015/3742 Cevdet Timur Başvurusu, K. 10.01.2019, E.T. 20.09.2019 www.lexpera.com.tr

⁴⁸⁰ "Anayasa'nın 35. maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır." ANAYASA MAHKEMESİ, E.2015/39, K.2015/62, T. 01.07.2015 RG. 15.07.2015/ 29417

⁴⁸¹ Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 17.

⁴⁸² Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 18.

kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı ilkesiyle doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır. Bu ödev gereği malik, bazı maddi ve hukuki tasarruflarda bulunmaktan kaçınmalıdır. Örneğin, TMK m. 737 gereği malik, taşınmaz mülkiyetinden doğan yetkileri kullanırken ve özellikle işletme faaliyetini sürdürürken, komşularını olumsuz şekilde etkileyecek taşkınlıktan kaçınmakla yükümlüdür. Keza otomobilini trafik kurallarına aykırı kullanmaktan, sahibi olduğu hayvana eziyet etmekten çekinmek zorundadır⁴⁸³. Aynı zamanda mülkiyet hakkının sınırlarını da teşkil eden bu ödevlere riayet edilmemesi halinde, durumun şartlarına göre, tazminat veya ceza gibi birtakım müeyyidelerle karşılaşılması olağan sayılacaktır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu, bir bakıma, mülkiyet hakkının kanunla sınırlanmasına verilebilecek örneklerden birisi olarak kabul edilebilir⁴⁸⁴. Şöyle ki, bu suçla, hakkında amme alacağının tahsili için takip muamelelerine başlanan borçlunun, mallarını mülkünden çıkarmak suretiyle, alacağın tahsiline kısmen veya tamamen engel olması önlenmek istenmektedir. Hakkında takip muamelelerine başlanmış borçlu, daha önce de belirtildiği üzere özel faillik sıfatı kazanmakta, bu nedenle, suçun potansiyel bir faili olma özelliği taşımaktadır. Bu noktadan sonra, bu niteliği taşımayan kimselere göre daha sınırlı bir mülkiyet hakkı kullanımı boyutuna dâhil olmaktadır. Bu durum kesinlikle fiil ehliyetini kısıtlayan bir neden değildir. Kabul edilmesi de mümkün değildir. Çünkü TMK’da yer alan sınırlama nedenlerinden birisi olarak sayılmamaktadır. Doğal olarak bu süreç devam ederken, kamu borçlusu, mülkiyetinde bulunan taşınır ve taşınmaz mallarla ilgili hukuki işlemler tesis ederek tasarruf işlemlerinde bulunabilecektir. Ancak, bu mülkiyet hakkına istinaden yapılan ve devir amacı güden hukuk işlemler, borçlu tarafından kısmen veya tamamen, amme alacağının tahsiline engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla yapılır ve geriye kalan malları borcu karşılamaya yetmezse, malikin hapis cezasıyla karşı karşıya kalması söz konusu olacaktır⁴⁸⁵.

⁴⁸³ Akıntürk, Akipek, *Eşya Hukuku*, s. 383.

⁴⁸⁴ “Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve tasarruf etme olanağı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin sınırlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına müdahale teşkil eder.” ANAYASA MAHKEMESİ, E. 2018/9, K. 2018/84, T. 11.07.2018, RG 15.11.2018/ 30596

⁴⁸⁵ “AATUHK’ya muhalefet ve bu suça iştirakten sanıklar haklarında yapılan duruşma sonunda, amme alacağının tahsili amacıyla sanık hakkında takip muamelesine başlanıp tahsili cihetine gidildiği

Tüm bu nedenlerle, hakkında amme alacağının tahsiline engel olma suçundan dolayı soruşturma veya kovuşturma başlatılan bir kamu borçlusu, malları üzerinde en geniş yetkilere sahip olduğundan bahisle bir mülkiyet hakkı itirazında bulunamayacaktır. Zira mülkiyet hakkı yetkilerle beraber ödevleri de içermektedir. Anayasada bahsi geçen “toplum yararı” kavramının bir karşılığı da burada karşımıza çıkmaktadır. Tahsilinde kamu yararı olan bir borcun ifa edilmesi için uğraş vermek yerine, tam tersine, sonuçsuz kalması için çaba sarfedilmesi hiçbir temel hak ve hürriyetle izah edilemez.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun seçimlik hareketlerinden birisi olan ve kanunda gerçek surette kapsamına dâhil olan mülkünden çıkarma denilince akla sadece malikin tek başına sahip olduğu bir taşınır veya taşınmaz mal gelmemelidir. Zira malikin, mal üzerindeki mülkiyet hakkının türü, tek kişi mülkiyeti niteliği taşıyabileceği gibi, birlikte mülkiyet de söz konusu olabilecektir. Birlikte mülkiyet ya da bir başka deyişle toplu mülkiyet, aynı eşya üzerinde birden çok kişinin aynı anda mülkiyet hakkına sahip olmalarıdır⁴⁸⁶. Birlikte mülkiyette, nitelik açısından aynı hukuki statüde bulunan birden çok kimse söz konusudur. Birlikte mülkiyette, sınırlı sayı (numerus clausus) ilkesi geçerli olup, bunlar; TMK m. 688-700 arasında düzenlenen paylı mülkiyet ile TMK m. 701-703 arasında düzenlenen elbirliği mülkiyetidir.

TMK m. 688/1’e göre paylı mülkiyette birden çok kimse, maddi olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla maliktir. Paylı mülkiyette paydaşların eşya üzerinde sahip bulundukları pay, fiili olarak bölünmüş olmayan fikri, soyut bir paydır⁴⁸⁷. Birlikte mülkiyetin bu türünde her paydaş, bu soyut pay üzerinde diğerlerinden bağımsız bir tasarruf yetkisine sahiptir. Bu husus TMK m. 688/3’te “paydaşların her biri, kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla pay sahibi, bu pay üzerinde tek başına dilediği gibi tasarrufta bulunabilir, pay devredilebilir, rehnedilebilir ve alacaklılar tarafından haczettirilebilir. Her paydaş, diğer paydaşların rızasına gerek olmaksızın payını, yasal sınırlar içinde daha küçük paylara ayırabileceği gibi, payın tamamını veya

aşamada adına kayıtlı gayrimenkulleri diğer sanıklara satması ve senetli alacaklarına teminat göstermemesi halinde suç tamamlanmış olur.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2002/1646, K. 2002/1981, T. 20.02.2002, E.T. 25.09.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁸⁶ Akıntürk, Akipek, *Eşya Hukuku*, s. 388.; Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 84.

⁴⁸⁷ Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 86.

bir kısmını da devredebilir. Paylı mülkiyet yoluyla bir mal üzerinde pay sahibi ve hakkında takip başlatılmış olan amme borçlusunun bu payı kısmen veya tamamen devretmesi, mülkünden çıkarma hareketine örnek teşkil edecektir. Pay taşınır bir mala ilişkinse, zilyetliğin devri suçun tamamlanması açısından yeterlidir. Payın ilişkin bulunduğu mal taşınmaz malsa, borçlandırııcı işlemin tapu memuru tarafından yapılması, ayrıca paydaşın tescil talebinde bulunması ve nihayet tescilin tapu kütüğüne işlenmesi şarttır. Aksi halde suç tamamlanmış sayılmayacaktır.

Birlikte mülkiyetin bir diğer türü, elbirliği mülkiyetinde ise, ortakların belirlenmiş payları olmayıp, her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır. Bu tip mülkiyette, ortakların eşya üzerinde bağımsız bir biçimde tek başına tasarruf edebilecekleri, miktarı belirlenmiş payları yoktur⁴⁸⁸. El birliği mülkiyeti, m. TMK 701/1’de belirtildiği üzere ya kanundan ya da kanunda öngörülen sözleşmelerden doğar. Bu nedenle, ortaklar arasında bir mala birlikte malik olmaktan başka bir hukuki ilişki, bir ortaklık ilişkisi vardır⁴⁸⁹. Bunun içindir ki, elbirliği mülkiyetinin hükümleri, bu ortaklığı doğuran ilişkilerin tipine göre değişir. Nitekim TMK m. 702/1’e göre, ortakların hak ve yükümlülükleri, topluluğu doğuran kanun veya sözleşme hükümleri ile belirlenir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise kanunda veya sözleşmede aksine bir hüküm bulunmadıkça gerek yönetim gerekse de tasarruf işlemleri için ortakların oybirliği ile karar vermeleri gerekir. O halde birlikte mülkiyetin bu türünde, mülkiyete konu olan malla ilgili her türlü hukuki işlemleri ortaklar hep birlikte hareket ederek yapmak zorundadırlar. Ortaklık mallarının yönetilmesi, mülkiyetinin devri veya sınırlı bir aynı hakla kısıtlanması gibi tasarruf işlemleri de bu birlikte hareket mecburiyetine dâhildir. Bu bilgiler ışığında, elbirliği mülkiyeti halinde bir mala birlikte maliklerden biri olan ve hakkında takip başlatılmış olan amme borçlusu, diğer ortaklardan bağımsız hareket edemeyeceği ve dolayısıyla mala yaygın olan payını devredemeyeceği için elbirliği mülkiyeti devam ettiği müddetçe o mal bakımından, tek başına suçun faili olamaz. Ne zamanki elbirliği mülkiyeti, ortakların oybirliği ile aldıkları bir karar sonunda malın mülkiyetinin borçluya devredilmesi veya elbirliği mülkiyetinin paylı mülkiyete dönüştürülmesi gibi bir durumla sona ererse, o zaman, amme borçlusunun

⁴⁸⁸ Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 131.

⁴⁸⁹ Akıntürk, Akipek, *Eşya Hukuku*, s. 413.

amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili olabilmesi bakımından bir durum açığa çıkar.

3.1.1.2.1.1.1. Mülkünden çıkarma hareketiyle ilgili değerlendirme

Mülkünden çıkarma, hukuk terminolojisinde pek rastlanılmayan bir kavramdır. Kanunun yazıldığı yıl bakımından yapılabilecek bir değerlendirmede dahi bu kullanım pek kabul görmemektedir. Kavramın muğlaklığı ve ilk bakıştaki anlamsızlığı, ceza hukukunun en önemli ilkelerinden birisi olan kanunilik ilkesini akıllara getirmektedir. Zira bir fiil ancak kanun tarafından “açıkça” suç sayılıyorsa cezalandırılabilir.

Failin, üzerinde hukuki hâkimiyet kurabildiği taşınır mallar ve taşınmaz malları, fikri mülkiyete konu hakları, mülkünden çıkarabileceği malları olup, suçun maddi konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca TMK m. 704/2 gereği, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakları da taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturduğundan söz konusu haklar üzerinde amme alacağının tahsiline engel olma suçu işlenebilir. Dolayısıyla hakkında takibe başlanmış amme borçlusu, sahibi olduğu bir üst veya kaynak hakkını, amme alacağının tahsilinin kısmen veya tamamen sonuçsuz kalması amacıyla hukuki işlemle başkasına devrederse suç tamamlanmış olacaktır. Mülkiyetin el değiştirilmesi; taşınır mallarda zilyetliğin nakli, taşınmazlarda tescil ile gerçekleşir. Bu nedenle, fail, borçlandırıcı işlemi yapsa dahi henüz zilyetliği devretmediyse veya geçerli bir tescil işlemi mevcut değilse, mülkiyet de geçmeyeceğinden suçtan da söz edilmeyecektir. Gerek tasarruf işlemleri gerekse de borçlandırıcı işlemler bakımından failin irade açıklamasını gerektirmesi ve dahi zilyetliğin nakli ve tescil işlemlerinin, dış dünyada gözlemlenebilecek davranışları beraberinde getirmesi, mülkünden çıkarmanın icrai hareketler kapsamında değerlendirilmesi sonucunu ortaya koymaktadır.

Mülkünden çıkarma hareketinin, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun seçimlik hareketlerinin ikinci kategorisini teşkil eden ve ilerleyen kısımda incelenecek olan gerçek olmayan surette olarak nitelendirilen, muvazaa yoluyla başkasının uhdesine geçirme hareketine oldukça yakın olduğunu söyleyebiliriz. Keza borçlu tahsile engel olmak veya zorlaştırmak maksadıyla bir an önce harekete geçmek isteyecek ve sürecin çabucak sonlanmasını amaçlayacaktır. Bu nedenle, haciz tehdidinden korumak istediği menkul veya gayrimenkul mallarını öncelikle bu amacını bilen veya bilmesi beklenen

kimselere devretmek isteyecektir. Borçlunun mallarını devrettiği tarafı eşi, boşandığı eşi, yakın akrabaları veya arkadaşlarının teşkil etmesi şaşırtıcı olmamalıdır. Borçlunun mülkünü devretmesiyle ilgili yapacağı olası savunmanın, ‘diğer borçlarımı ifa etmek için sattım’ şeklinde olacağı göz önüne alındığında, ceza hâkiminin yargılama yaparken, borçlunun elde ettiği bedeli nasıl kullandığı⁴⁹⁰, borçları için harcıyıp harcamadığı, icra yoluyla takip ediliyorsa söz konusu takiplerin dosyaları istenerek dosya borcuna istinaden ödeme yapıp yapmadığının araştırılması gerekmektedir⁴⁹¹. Bu hususların incelenmesi, suçun işlenip işlenmediğinin ispatı bakımından özellik göstermektedir. Ancak kanun koyucu hem mülkünden çıkarma hem de muvazaa yoluyla uhdesinden çıkarmayı aynı maddede ve aynı anlamlara gelmek üzere kullanmayacağından hareketle; mülkünden çıkarmayı, mülkiyet hakkının terk edilmesi olarak değerlendirilmesinin daha makul olacağı kanaatindeyiz.

Mülkünden çıkarma icrai hareketlerle işlenebileceği gibi ihmali hareketlerle de gerçekleştirilebilir. Örneğin kamu borçlusu sahibi olduğu balıkçı teknesinin ipini çözerek nereye gideceğinden ve kimin bulacağından ümidini keserek tahsile engel olmak amacı gütmüş olabilir. Burada icrai bir hareket söz konusudur. Ya da yine kamu borçlusu sahibi olduğu değerli posta güvercinlerinin haczedileceğini ve muhafaza altına alınacağını anladığında buna razı olmamak adına kuşların kafesinin kapısını açarak onların özgürlüğüne kavuşmasını sağlamış olabilir. Böylelikle icrai hareketlerle

⁴⁹⁰ “Sanığın ... plakalı aracını alacaklıyı zarara uğratma kasıyla devrettiğinin iddia edilmesi karşısında, suça konu aracın devrine ilişkin Çorlu Noterliği’nin ... tarih ve ... yevmiye numaralı araç sözleşmesi örneği getirtilip, elde edilen paranın nereye ödendiğine ilişkin deliller toplanıp sonucuna göre hukuki durumunun takdir edilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi hukuka aykırı olup hükmün bozulmasına.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2012/24111, K. 2013/15751, T. 31.10.2013; “... sanığın savunmasında ise başka borçlarını ödemek amacıyla... üyeliğindeki hak hissesini devrettiğini iddia etmesi karşısında, gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle kooperatif hissesinin değeri tespit edilip, devredilen hisseden elde edilmiş olan meblağın hangi borçların ödenmesi amacıyla kullanıldığı hususları araştırılarak...” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2012/10664, K. 2013/4690, T. 21.03.2013, E.T. 11.10.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁹¹ “... taraflar arasındaki devir sözleşmesi getirtilip devre konu taşınmazların tasarruf tarihindeki gerçek değeri ile satış değeri arasında fahiş fark olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılıp, sanık ile taşınmazları devralanlar arasında yakın akrabalık ya da yakın arkadaşlık ilişkilerinin bulunup bulunmadığı, taşınmazların halen kimin kullanımında olduğu, satış bedelinin ödenip ödenmediği belirlenerek, sanığa isnat edilen suç kastının oluşup oluşmadığının tespiti açısından satışı yapılan taşınmazlardan elde edilen paranın akıbetinin ne olduğu, borç ödenmesinde kullanılıp kullanılmadığı, borç ödenmişse ilgili takip dosyaları getirtilerek borcun muvazaalı ya da hayali borç ikrarına dayalı olup olmadığı, banka veya sosyal güvenlik kurumlarına olan borcun ödenmesine sarf edilmişse, bu durumun ilgili kurumlara sorularak, sonucuna göre şikayete konu taşınmazların devrinin alacaklıyı zarara sokmak kastıyla yapıp yapılmadığı hususunda sanığın hukuki durumunun tayini gerekirken eksik kovuşturma ile karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2018/202, K. 2018/8447, T. 11.07.2018, E.T. 11.10.2019 www.kazanci.com.tr

mülkünden çıkararak gerçek surette amme alacağının tahsiline engel olmuş olabilecek veya tahsili zorlaştırmış sayılabilecektir. İhmali harekete örnek verilecek olursa; hakkında takip işlemlerine başlanmış olan kamu borçlusu, bahçesindeki meyve ağaçlarında yetişen meyveleri toplamasa, meyveler toplanmadığı için çürüyecek, gerek bu süreçte kuşlar veya böcekler tarafından yenilecek gerekse de dalda duramayacak hale gelenler bir müddet sonra yere düşecektir. Artık düşen meyvelerin ekonomik bir değeri de kalmayacağından, borçlu fail, ihmali hareketiyle amme alacağının tahsiline engel olacaktır.

3.1.1.2.1.2. Telef etme

AATUHK m. 110/1’de sayılan seçimlik hareketlerden bir diğeri de telef etmedir. Telef etmenin, TDK Sözlük’teki karşılığı “*hayvanı öldürmek*”, mecaz anlamıyla ise “*mahvetmek, yok etmek*” şeklindedir. Günümüzde de, bilhassa doğal afetler neticesinde belirlenen zarar kapsamına giren hayvan ölümleri ile ilgili kullanılmaya devam eden bu kavramın çerçevesinin iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Malik, mülkiyet hakkının eşya üzerinde tanıdığı yetkiler kapsamında o şeyi dilediği gibi kullanabilir, ondan yararlanabilir ve şeyle ilgili tasarrufta bulunabilir⁴⁹². Peki, mülkiyet hakkının sağladığı yetkilerin arasında eşyayı imha (yok etme) etmek var mıdır? EREN’e göre modern mülkiyet anlayışı ve sosyal bağımlılık ilkesi karşısında, malikin ilke olarak böyle bir yetkiye sahip olmadığını söylemek mümkündür⁴⁹³. Yürürlükteki hukukta, bir kimsenin kendisine ait bir malı kullanılamayacak hale getirmesini yaptırım altına alan genel bir kural bulunmamaktadır. TCK’da, başkasının taşınır veya taşınmaz malını kısmen veya tamamen yok eden kimse, m. 151 uyarınca mağdurun şikâyeti üzerine, dört aydan üç yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Aynı zamanda böyle bir davranışın, hukuk mahkemelerince aynen tazmin

⁴⁹² “Kamulaştırma kapsamında davalıya ait binanın tamamının bedelinin ödenmiş olması davalının mülkiyet hakkını ortadan kaldırmaz. Bilindiği ve TMK m. 683’de düzenlendiği üzere; bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir.” YARGITAY 8. HUKUK DAİRESİ, E. 2018/2809, K. 2019/415, T. 16.01.2019; “malik, aktif yetki kapsamında mülkiyet hakkına konu olan eşya üzerinde kanuni sınırları içinde dilediği gibi tasarrufta bulunma; hem de pasif yetki kapsamında mülkiyet hakkına konu olan eşyayı üçüncü kişilerce yapılacak saldırılara karşı koruma haklarına sahiptir. Müdahalenin men’ine ilişkin bu dava aynı bir dava olup, tecavüz devam ettiği sürece açılabilir. Davacı dava konusu şeyin maliki olduğunu ve mülkiyet hakkına davalı tarafından el atıldığını ispatla yükümlüdür. Davalı ise, davacının malik olmadığını ya da davacının mülkiyet hakkına el atmadığını, el atmanın sona erdiğini ispat edebilir.” İSTANBUL BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ 2. HUKUK DAİRESİ, E. 2017/260, K. 2017/285, T. 22.03.2017, E.T. 11.10.2019 www.kazanci.com.tr

⁴⁹³ Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 17.

veya nakdi tazminat şeklinde sonuçlandırılacağı da muhakkaktır. Ancak kişi, kendine ait bir taşınır malı veya taşınmazı yok ettiğinde, bir hapis cezası veya adli para cezası ile karşılaşacağına dair bir hükme, TCK'da rastlanılmamaktadır.

Yok etme davranışının kendisi yaptırım altına alınmasa bile, yok etmek için sergilenen davranışlar başka suçlara sebebiyet verebilir. Örneğin, her ne kadar kendisine ait olsa da kıyafetlerini, evinin ortasına toplayarak ateşe veren kimse, TCK m. 170/1-a'da hüküm altına alınan, genel güvenliğin kasten tehlikeye sokulması suçunun cezasıyla karşı karşıya kalabilecektir. Kişinin kendisine ait malı yok etmesinin, yok edilen malın türüne göre yapılabilecek bir değerlendirmede, bir kabahat olarak nitelendirilmesi de olasıdır. Örneğin, kanunî istisnalar ile tıbbî ve bilimsel gerekçeler ve gıda amaçlı olmayan, insan ve çevre sağlığına yönelen önlenemez tehditler bulunan acil durumlar dışında gebe hayvanını telef eden kişi, 5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu⁴⁹⁴ m. 28/j gereği, 600 TL idari para cezasıyla cezalandırılır.

Kavramsal olarak yapılacak bir değerlendirmede, hakkında takip başlatılmış olan kamu borçlusunun sahip olduğu ve ekonomik değeri haiz ve hacze kabil bir hayvanını, tahsilatın sonuçsuz kalması amacıyla telef etmesi halinde amme alacağının tahsiline engel olma suçunu işlemiş sayılacağı muhtemeldir. Örneğin, kamu borçlusu bir çiftçi, koyunlarından bir veya birkaçını bu amaçla telef edebilir. Ya da başka bir kamu borçlusu piyasa değeri yüksek bir evcil hayvanını (kedi, köpek vs.) aynı saikle ölüme terk edebilir. Verilen örneklerdeki telef etme, zehir verme, ateşli silahla vurma gibi icrai hareketlerle gerçekleştirilebileceği gibi; beslememe, susuz bırakma, ilaç vermeme ve aşı yaptırmama gibi ölmesine sebebiyet verecek ihmali hareketlerle de gerçekleştirilebilir. O halde, telef etme hareketi bakımından suç, icrai hareketlerle işlenebileceği gibi, ihmali hareketlerle de işlenebilir.

Telef etme kavramının, günümüzde çoğunlukla, hayvanların hayatına son verilmesi anlamıyla kullanıldığına yukarıda değinilmişti. Burada akla gelen bir soru, kanun koyucu bu kavramı kullanırken yalnızca hayvanların öldürülmesini mi kastetmektedir, yoksa ilgili kavramın daha geniş anlamını karşılayan, cansız eşyaların veya yapıların tahrip edilerek ortadan kaldırılmasını da telef etmek olarak kabul ederek, suçu işlemeye elverişli bir hareket saymak mümkün müdür? Bu soruya muhtelif

⁴⁹⁴ Hayvanları Koruma Kanunu, Kanun Numarası: 5199, Kabul Tarihi: 24.06.2004, RG 01.07.2004/25509

cevaplar vermek mümkündür. Cevap verilirken her zaman olduğu gibi ceza hukukunun temel ilkelerini göz önünde bulundurma mecburiyeti bulunmaktadır. Telef etmek kavramının çeşitli anlamlarını ararken, kanunilik ilkesinden kaynaklanan en önemli sonuçlardan biri olan kıyas yasağı kapsamında hüküm altına alınan “genişletici yorum yapma” yasağı bizleri karşılamaktadır. TCK m. 2/3’te yer aldığı üzere, kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz⁴⁹⁵. Aynı maddenin devamında ise suç ve ceza içeren hükümlerin, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamayacağı belirtilmiştir. Ceza hukukunda yasaklanan yorum değil, kıyasa yol açabilecek şekilde yapılan genişletici yorumdur.

Telef etmek sözcüğünden de geniş anlamda, yalnızca hayvanları değil, bütün taşınır veya taşınmaz malları yok etmeyi anladığımız takdirde, kamu borçlusu tarafından sadece hayvanlarının değil, taşınır veya taşınmaz mallarının yok edilmesi de tipe uygun hale gelecektir. Kanaatimizce amme alacağının tahsiline engel olma suçunun seçimlik hareketlerinden biri olan telef etmek, yoruma gerek kalmaksızın, yalnızca amme borçlusuna ait hayvanların yok edilmesini değil, aynı zamanda taşınır veya taşınmaz malların kullanılmayacak hale getirilerek varlıklarına son verilmesini de kapsayan bir davranış biçimidir⁴⁹⁶. Bu kanaate kanun koyucunun, bazıları günümüz itibariyle yürürlükte olmayan, AATUHK ile yakın tarihli kanunlarda kullandığı ifadelerden ulaşmaktayız. 765 sayılı mülga TCK’nın 309. maddesinin ikinci fıkrasında “*Muhafaza edilmek üzere başkasına resmen teslim olunan merhun veya mahcuz veya herhangi bir sebeple vaz’iyet edilmiş olan menkul malını alan veya tahrib veya telef*

⁴⁹⁵ “5682 sayılı Pasaport Kanunu’nun 36. maddesi “*yolcuları pasaport ve diğer vesikaların yoklanması için hükümetçe tayin olunan mevkilerin gayri olan yerlere bilerek nakleden kara, deniz ve hava taşıtlarını sevk ve idare edenler veya bu hususta kılavuzluk yapanları*” cezalandırmakta olup, buna göre yasa maddesinin Türkiye’den yurtdışına çıkacak veya girecek olanları gümrük kapılarından başka yerlere bilerek taşımanın cezalandırıldığı, sanığın yasadışı yollardan yurda girmiş kişileri yurt içinde evinde saklamaktan ibaret olan eyleminin bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceği Dairemizin yerleşmiş uygulamalarından olup bu uygulama Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 12.3.2002 gün ve 2002/7-49 esas 2002/204 sayılı kararıyla da benimsendiğinden ülkeye giriş ve çıkışlarda kontrolü sağlamak amacıyla özel düzenleme getiren ve yaptırım hükümleri taşıyan pasaport yasasında sanığa yüklenen barındırma eylemi herhangi bir yaptırıma tabi tutulmamış olup, yasadaki bu boşluğun kıyas yoluyla doldurulması ve sanığın bu suretle cezalandırılmasının olanaksız olduğu düşünülmeyen beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi bu itibarla yerinde görüldüğünden hükmün isteme aykırı olarak BOZULMASINA” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2003/2724, K. 2003/8359, T. 13.10.2003, E.T. 15.10.2019 www.kazanci.com.tr)

⁴⁹⁶ Yazarlara göre de telef etme, *bir daha kullanılamayacak şekilde bozmak* olarak düşünülmelidir. Hakan Arslaner, Demet Akdeniz, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı”, Ankara, *Sayıştay Dergisi*, S. 95 (2014), s. 104.

eden kimse bir aydan bir seneye kadar hapsolunur.” ifadesi yer almaktadır. Görüleceği üzere suçun maddi konusu menkul mallardır. Suç için kanun hükmünde öngörülen fiillerden birisi de malın telef edilmesidir. Keza 818 sayılı mülga Borçlar Kanunu’nda telef etmek kavramı birçok maddede yer almaktadır. Bunlardan birisi m. 308 olup, madde şu şekilde kaleme alınmıştır; “Yapılan şey teslimden evvel kazara telef olmuş ise iş sahibi, onu tesellümden temerrüt etmiş bulunmadıkça müteahhit ne yaptığı işin ücretini ne de masraflarının tediyesini isteyemez. Bu takdirde, telef olan malzeme kime ait ise hasarı da ona aittir.”⁴⁹⁷.

Yürürlükte bulunan kanunlar arasında ise telef etme kavramına sadece AATUHK’da değil başka kanunlarda da rastlamaktayız. Görece daha yakın tarihli (1999) GK’nın, 18.06.2009 tarih ve 5911 sayılı Kanunun m. 20 ile değişik 92. maddesinin 2. bendi uyarınca, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde transit halindeki eşyanın, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle *telef* veya kaybının kanıtlanması halinde gümrük vergileri aranmaz⁴⁹⁸. Nihayet İİK’nın 331. maddesinde hüküm altına alınan alacaklısını zarara sokmak kastıyla mevcudunu azaltma suçunun hareketlerinden birisi de telef etmedir⁴⁹⁹.

Sonuç olarak, telef etme, amme borçlusunun hayvanlarının da dâhil olduğu bütün taşınır malları ve/veya taşınmaz malları için de söz konusu olabilir. Eğer AATUHK m. 110’da da hüküm altına alındığı üzere, hakkında takibe başlanmış bulunan amme borçlusu, tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla söz konusu malları telef ederse, suç tamamlanmış olacak ve borçlu cezalandırılacaktır⁵⁰⁰.

⁴⁹⁷ <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/kanunlar/borclar-kanunu-818> E.T. 25.10.2019

⁴⁹⁸ Söz konusu madde ile ilgili bir kararında Yargıtay’ın da telef olmayı geniş anlamıyla kullandığı anlaşılmaktadır. “Davacı, 34 AZ ... ve 34 TF ... plakalı tır ve dorsesinin 24.06.2006 gününde meydana gelen trafik kazasında tamamen yandığını, kaza sırasında aracın, ... numaralı tır karnesi muhteviyatı eşyayı taşımakta olduğunu, Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü’nün 07.05.2007 tarihli yazılarına göre söz konusu tır karnesine dair takibatın kapatılabilmesi için eşyanın telef olduğunun idarenin de taraf olduğu bir davayla kanıtlanması gerektiğini ileri sürerek tır karnesiyle muhteviyatı eşyanın meydana gelen trafik kazasında *yanarak telef olduğunun* tespiti karar verilmesini istemiştir.” YARGITAY 4. HUKUK DAİRESİ, E. 2011/12989, K. 2011/11233, T. 27.10.2011, E.T. 25.10.2019 www.hukukturk.com

⁴⁹⁹ Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun İİK’deki görünümü diyebileceğimiz alacaklısını zarara sokmak kastıyla mevcudunu eksiltme suçunun düzenlediği 331. madde, kavramsal açıdan, AATUHK’nın 110. maddesine nazaran daha tutarlı görünmektedir. AATUHK m. 110’un 1. bendinde telef etme kavramını kullandıktan sonra, 2. bendinde yok etmekten de bahsetmektedir. Buna karşılık İİK’da yer alan düzenlemede de “telef etme” yer almakla birlikte, ayrıca “yok etme” kavramına yer verilmemiştir.

⁵⁰⁰ Yargıtay bir kararında, borçluya ait aracın haczi sırasında kapılarının, koltuklarının ve şanzımanının sökülmüş olduğunun, dikiz aynasının ve panjurunun olmadığına tespit edilmesi karşısında, borçlunun

3.1.1.2.1.3. Değerden düşürme

Gerçek surette kategorisinde yer verilen hareketlerden bir diğeri değerden düşürmedir. Bu seçimlik harekette, hakkında takibe başlanmış olan borçlu, malları ne mülkünden çıkarmakta ne de telef ederek varlıklarına son vermektedir. Hâlihazırda, alacaklı idare tarafından haczedilebilecek mal bulunmaktadır ve bu mal üzerinde, kamu borçlusunun mülkiyet hakkından doğan yetkileri sürmektedir. Başka bir deyişle, kamu borçlusunun halen hüküm ve tasarrufunda olan taşınır veya taşınmaz mallardan söz edilmektedir. Ancak söz konusu malların, takip başlamadan önceki değerleriyle başladıktan sonraki değerleri arasında olumsuz bir fark bulunmaktadır. Bu olumsuz fark da doğası gereği meydana gelmemiş, bizatihi borçlu tarafından, tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla yaratılmıştır.

Değerden düşürme, hem taşınır mallar hem de taşınmaz mallar bakımından söz konusu olabilir. Bilhassa bileşik eşyalar bakımından düşünülecek olursa, değerden düşürmenin nasıl gerçekleşebileceği konusunda daha kolay fikir sahibi olunabilir.

Bileşik eşya, belirli bir ihtiyacın giderilmesine yönelmiş olan, birden fazla parçanın yapay ve mekanik olarak birleştirilmesinden meydana gelen eşya olarak tanımlanabilir⁵⁰¹. Bu parçalardan biri asıl şeyi temsil ederken, diğeri veya diğerleri asıl şeyi tamamlayan, bütünleyici parçayı (mütemmim cüzü) ifade eder. TMK'nın m. 684'e göre, bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Aynı maddenin ikinci fıkrasında bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parça şeklinde tanımlanmıştır. Bir malın bütünleyici parça niteliğindeki bir parçasının, o mala malik olan borçlu tarafından zarara uğratıldığını varsaydığımızda, o malın artık bir ihtiyacı gidermesini beklemek mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla malın değeri de bir hayli azalacaktır. Bir otomobilin motoru onun bütünleyici parçasıdır. Çünkü motoru olmayan bir otomobil, amaçlanan fonksiyon yönünden noksan kalır. Bir otomobilin motoru varken sahip olduğu değer ile

aracın daha önce çalındığına ve bu haliyle kolluk kuvvetleri tarafından bulunduğu ilişkin savunmasına hacizden önceki bir tarihte çalıntı ihbarında bulunulmadığı gerekçesiyle itibar etmeksizin, malın telef edilmesi suretiyle suçun işlendiğine karar vermiştir. YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2012/2228, K. 2012/4180, T. 09.05.2012 Aktaran, Mehmet Günay, *İcra Suçları*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2014, s. 52. Kanaatimizce de telef etme, mala kullanılamayacak hale gelecek biçimde zarar verilmesidir. Örnek karardaki hareket değerden düşürme değil telef etmedir.

⁵⁰¹ Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 55.

olmadığı zamanki değer arasında, kayda değer bir fark olması gayet doğaldır. O halde kamu borçlusu, hakkında takibe başlandıktan sonra, maliki olduğu otomobilin motorunu söktüğü takdirde, gerçek surette tahsile engel olduğu sonucuna ulaşılacaktır. Aynı şeyler, eklentiler için de söylenebilir.

Eklenti, asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme veya takma biçiminde asıl şeye bağlı kılınan, bağımsız taşınır bir maldır⁵⁰². Eklenti bağımsız bir eşya olmakla birlikte, asıl şeyin hukuki kaderine tabidir. TMK m. 686'ya göre, bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, özü itibarıyla asıl şeyin işlev ve amacına hizmet eder, ondan verim almaya, asıl şeyin korunmasına yarar sağlar. Bu bağlamda, eklenti olmadan da asıl şey işlevini yerine getirir, ancak eklentiyle birlikte faydası artar ve bununla da doğru orantılı olarak değeri yükselir. Örneğin, bir fabrika binasının tavanında asılı bulunan bir vinç onun eklentisidir. Kamu borçlusunun, sahibi olduğu taşınmazda bulunan vinci taşınmazdan ayırdığı takdirde taşınmazın değerinde azalma meydana geleceği muhakkaktır. Eğer bu davranışı tahsile engel olmak amacıyla yaparsa tipiklik gerçekleşmiş olacaktır.

Görüleceği üzere değerden düşürme, icrai hareketlerle (motoru sökme, vinci ayırma) yapılabileceği gibi ihmali hareketlerle de yapılabilir. Borçlunun hayvanına gerekli aşıları yaptırmaması sonucu hayvanın hastalanması, et ve süt veriminin düşmesi, koşum hayvanı ise çekim gücünün düşmesi; meyve ağaçları olan borçlunun yeterli sulamayı ve gübrelemeyi yapmamasından kaynaklı, ürün rekoltesi düşüklüğü bu kapsamda verilebilecek örneklerdir.

Kamu borçlusunun mala, tamir edilmesi durumunda dahi eski değerini bulamayacak şekilde hasar vermesi de değerden düşürme olarak kabul edilmelidir⁵⁰³.

Taşınmazı üzerinde, alacağın tahsiline engel olmak veya zorlaştırmak maksadıyla başkaları lehine aynı hak tesis ettirmek de değerden düşürme sayılmalıdır. Örneğin kamu borçlusunun taşınmazı üzerinde başkası lehine oturma hakkı tesis edip, tapu siciline şerh verdirmesi veya bir fabrika lehine taşınmaz yükü ile yüklemesi taşınmazın değerini düşürecektir.

⁵⁰² Eren, *Mülkiyet Hukuku*, s. 73.

⁵⁰³ Arslaner, Akdeniz, *a.g.m.*, s. 104.

Yargılama makamı, mallarının değerden düştüğü kanaatine kendi bilgi ve tecrübesiyle ulaşabileceği gibi, teknik ve uzmanlığı gerektiren konularda CMK m. 63/1 gereği bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına re'sen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafiinin veya kanunî temsilcinin istemi üzerine karar verebilir. Keza cumhuriyet savcısı da soruşturma aşamasında bu yetkiyi kullanabilir.

3.1.1.2.2. Gerçeğe aykırı surette

Tipik hareketlerin sınıflandırılmasında ikinci başlık, amme alacağının tahsiline gerçeğe aykırı surette engel olmaktır. Bu başlık altında gizleme, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirme veya aslı olmayan borçlar ikrar etme yahut alındılar verme hareketleri incelenecektir. Kanun koyucunun bu davranışları, gerçeğe aykırı surette şeklinde nitelendirmesinin, borçlunun asıl niyetini gizli tutarak, alacaklı idareyi çeşitli vasıtalarla yanıltma yoluna gitmesi düşüncesinden kaynaklandığı kanaatindeyiz.

3.1.1.2.2.1. Gizleme

AATUHK m. 110/2'de düzenlenmiş bulunan hareketlerden birincisi gizlemedir. Gizleme fiili genel olarak, maddi varlığı bulunan bir şeyi, başkaları tarafından görünmeyecek bir yere veya bir duruma koymak olarak tanımlanabilir. TCK'da ve suç ve ceza içeren diğer kanunlarda gizlemenin suçun maddi unsuru olduğu kimi suçlara rastlanılmaktadır. Bu bağlamda TCK m. 205 “Resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek”, m. 208 “Özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek”, m. 281 “Suç delillerini yok etme, gizleme veya değiştirme” verilebilecek başlıca örneklerdir. Bunların dışında, VUK m. 359'da hüküm altına alınmış bulunan vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerinden biri olan gizleme, kamu icra ceza hukukunda borçluların sıkça başvurdukları bir davranış biçimi olup daha çok, takibatın haciz aşamasıyla ilgili bir olgudur.

Haciz, AATUHK'da kamu alacağının zorla tahsiline olanak sağlayan cüz'i takip yollarından birini teşkil etmektedir. Bir takip yolunun genel adı olması dışında haciz, devletin yetkili organlarınca gerçekleştirilen bir uygulamadır. Gerek özel alacaklar, gerekse de kamu alacaklarının tahsili bakımından büyük bir önemi haiz olan haczi, Yargıtay şu şekilde tanımlamıştır: “*haiz, cebri icra organı tarafından yapılan, devlete ilişkin bir hâkimiyet tasarrufu olup, icra takibinin konusu olan, belli bir para alacağının*

ödenmesini sağlamak için, bu yönde istemde bulunan alacaklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara, icra memuru tarafından hukuken el konulmasıdır”⁵⁰⁴. Kamu icra hukuku bakımından ise haciz, kamu borcunu usulüne uygun olarak ve zamanında ödemeyen kamu borçlusunun, kendi beyan ettiği veya idarenin tespit ettiği, borçlunun kendisinde ya da üçüncü kişilerde bulunan haczi kabil olan taşınır, taşınmaz, alacak veya hakların, borca yetecek miktarına kamu gücü kullanılmak suretiyle el konulmasıdır⁵⁰⁵.

Bir kamu alacağının haciz yoluyla borçlusundan tahsil olunabilmesi, öncelikle tahakkuk etmiş bir borcun varlığı ile mümkündür⁵⁰⁶.

Haczin uygulanabilmesi, kamu borçlusuna ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması ve tebliğ edilen ödeme emrine dava açılmaması veya açılmışsa mahkemece davanın reddine karar verilmek suretiyle ödeme emrinin kesinleşmiş olmasına bağlıdır⁵⁰⁷. Ödeme emri, vadesi geldiği halde ödenmemiş olan bu borçlar için zorla tahsil aşamasına geçilmesi öncesi borçluya yapılan davet olup cebri icra aşamasının başlangıcı olan ödeme emri tebliğ edilmeden tahsil dairesi, alacağı tahsil etmek amacıyla cebri takip işlemlerine başlayamaz⁵⁰⁸.

AATUHK m. 64 gereği haciz muameleleri, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı idarenin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından

⁵⁰⁴ YARGITAY HUKUK GENEL KURULU, E. 2004/12204, K. 2004/196, T. 31.03.2004, E.T. 26.10.2019 www.lexpera.com.tr

⁵⁰⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon: Celepler Matbaası, 2009, s. 135.; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 341.

⁵⁰⁶ İrfan Barlass, *Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi*, 1. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 8.

⁵⁰⁷ “Davacının, ortağı olduğu asıl borçlu şirkete tebliğ edilmiş bir ödeme emrine dayanmaksızın ve AATUHK hükümleri kapsamında hakkında cebri takibata başlanmaksızın asıl borçlu şirketle ilgili takibat kapsamında taşınmazına uygulanan haciz işleminde, hukuka uygunluk bulunmamıştır.” DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. 2011/573, K. 2013/204, T. 29.05.2013 ; “Beyan üzerine tahakkuk eden vergilerin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirleri 30.06.1999 tarihinde SSK no’su yazılı ... adlı işçiye memur eliyle tebliğ edilmiş ise de, VUK’un anılan 94 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca tüzelkişilere yapılacak tebliğlerin öncelikle müdür veya kanuni temsilcilere yapılması, bunların bulunmaması durumunda ise işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerden birine yapılması gerekmektedir. Söz konusu tebliğ alındığında ise şirketin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerin bulunmadığına dair herhangi bir kaydın olmadığı görülmüştür. Ayrıca şirkette birinci derece imzaya yetkili kişilerin de bu tarihte tutuklanmamış oldukları da gözönüne alındığında işçiye yapılan tebliğ usulüne uygun bulunmadığından beyana dayalı vergilerden dolayı tesis edilen haciz işleminde yasaya uyarlık görülmemiştir.” DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2003/1996, K. 2004/713, T. 08.04.2003; “Ödeme emri düzenlenmeden doğrudan haciz işlemi yapılamaz.” DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 1998/725, K. 1999/439, T. 16.02.1999, E.T. 06.11.2019 www.kazanci.com.tr

⁵⁰⁸ Barlass, a.g.e., s. 11.

tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır. Haciz varakası, haciz işlemine başlanılabilmesi için tahsil dairesinin yetkili birimlerinin imzasını taşıyan, borçlunun kimlik bilgileri, ödeme emri ile ilgili bilgiler ile hacze sebebiyet veren kamu alacağının türü, yılı ve miktarını ihtiva eden ve mahalli en büyük memuru veya yetkili kıldığı kişi tarafından onaylanan belgeye verilen isimdir⁵⁰⁹. Haczin hukuki geçerliliği, AATUHK m. 64 hükmüne uygun şekilde düzenlenmiş ve onaylanmış bir haciz varakasının varlığına bağlıdır⁵¹⁰. Haciz varakası olarak adlandırılan belge düzenlemeksizin haciz yapılması, kamu borçlusunun mallarına hukuka aykırı olarak el atılması sonucunu yaratır. Böyle bir durumda, hukuki sebep olmadığından bahisle idari işlemin iptali, şayet bir zarar doğmuş ise de tam yargı davası açılması gerekir⁵¹¹.

AATUHK'nın "haciz" başlıklı 62. maddesinin son fıkrası, tahsil dairesini alacaklı idare ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar dengeleme göreviyle yükümlendirmiştir. Bu bağlamda, tahsil dairesi, haciz uygulamasındaki amacının, kamu alacağını tahsil etmek olduğunu gerçeğini göz önünde bulundurarak işlemleri tesis etmelidir⁵¹². Borçlunun borcuna yetecek miktar ve değerdeki mallarına haciz uygulamaya özen göstermeli, borcu karşıladıktan sonra aşan miktarda haciz uygulayarak borçlunun malları üzerindeki tasarruf hakkını zedelememelidir⁵¹³. Ayrıca haczedilecek malları seçerken mümkün olduğunca borçlunun tercihlerini göz önünde bulundurmaya gayret göstermeli, mahcuza değer biçerken gerçekçi davranmalı ve mahcuzların korunmasında gereken önlemleri almaya çalışmalıdır⁵¹⁴.

Amme alacağının tahsiline engel olmak isteyen kamu borçlusunun, mallarını gizleme davranışını yalnızca haciz aşamasında gerçekleştirebileceğine dair kanun

⁵⁰⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 243.

⁵¹⁰ "AATUHK m. 64'e uygun şekilde düzenlenmediği anlaşılan haciz varakasına dayanılarak uygulanan haciz işleminde isabet bulunmamaktadır." DANIŞTAY 9. DAİRE, E. 1988 / 3327, K. 1989 / 611, T. 22.02.1989, E.T. 06.11.2019 www.hukukturk.com

⁵¹¹ Barlass, a.g.e., s. 25.

⁵¹² Çelik, a.g.e., s. 194.

⁵¹³ "Borçlunun amme alacağına yetecek miktarda menkul ve gayrimenkullerinin haczolunacak olması nedeniyle, davacının haciz şerhi konulan taşınmazlarının tamamının değeri belirlendikten sonra, amme alacağına yetecek miktarın üzerinde haciz işlemi tesis edildiğinin tespiti halinde dava konusu işlemin iptali yoluna gidilmesi gerekirken, eksik incelemeye dayalı olarak verilen İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir." DANIŞTAY 14. DAİRE, E. 2012/679, K. 2014/2401, T. 20.02.2014; "Kamu alacağına yetecek miktarda mal ve haklara haciz konulurken borçlunun yararını gözeterek biçimde bir araştırma yapılması gerektiği..." DANIŞTAY 3. DAİRE E. 1991/1116 K. 1992/189 T. 22.01.1992 (Kazancı İçtihat Bankası); "Kamu borçlusunun menfaati gözetilmeden uygulanan haciz yerinde değildir." DANIŞTAY 4.DAİRE, E. 1995/3120, K. 1995/5781, T. 22.12.1995, E.T. 07.11.2019 www.hukukturk.com

⁵¹⁴ Çelik, a.g.e., s. 194.

metninde bir hüküm bulunmamaktadır. Borçlu, hakkında takibe başlandığı andan itibaren sergileyebileceği ve gizleme olarak değerlendirilebilecek bütün davranışlarından sorumlu olacaktır.

Kamu alacaklarının cebren takibinin başlangıcını ödeme emrinin oluşturduğundan daha önce bahsedilmişti. Borçluya tebliğ olunan ödeme emrinde, 15 gün içinde mal bildiriminde bulunması lüzumu, mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı yazılıdır. Bir başka deyişle borçlu, uhdesinde bulunan taşınır, taşınmaz malları ile hak ve alacakları süresi dairesinde alacaklı idareye beyan etmediği takdirde AATUHK m. 55’de yer verildiği üzere 3 aya kadar tazyik hapsi ile karşı karşıya kalacaktır. Yani usulüne uygun olarak tebliğ yapılan borçlunun mallarını beyan etmemesi bu aşamada gizleme olarak değerlendirilmeyecektir.

Borçlu açısından ikinci ihtimal, süresinde mal beyanında bulunmakla birlikte, beyanında herhangi bir malı olmadığını belirtmesi ya da borcunu karşılayacak miktarda ve değerinde malı bulunmasına rağmen, beyanında bu mallara yer vermemesidir. Böylesi bir davranış AATUHK’da suç olarak kabul edilmiştir. AATUHK m. 111’de unsurlarına yer verilen “*gerçeğe aykırı bildirimde bulunma*” suçu gereğince bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlar, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Yargıtay’ın yerleşik içtihatları nazara alındığında, gerçeğe aykırı beyanda bulunma suçunun oluşabilmesi için; bildirimin bizzat borçlu tarafından ve gerçeğe aykırı olduğu bilinerek yapılması ve aynı zamanda bu bildirimin AATUHK’nın m. 59’da gösterilen hususları da içermesi gereklidir. Borçlunun malvarlığının tamamını bildirmesine gerek olmayıp, borcu karşılar nitelikte mal bildiriminde bulunulması yeterlidir⁵¹⁵. Mal beyanında bulunmakla birlikte, beyanında

⁵¹⁵ “....sanığın 10.02.2009 tarihli mal beyanında bildirdiği menkul Tıraktaş marka dört tonluk saç kasa römorkun olup olmadığı araştırılıp varsa takip tarihi itibarıyla değeri belirlenip, borcu karşılar nitelikte olup olmadığı, borcu karşıladığının tespit edilmesi halinde suçun oluşmayacağına kabulünün gerektiği, borcu karşılamadığının belirlenmesi durumunda ise bu kez, mal beyanında bildirmediği taşınmazları üzerinde hacizler bulunduğunun anlaşılması nedeniyle, taşınmazların değerlerinin üzerindeki diğer hacizli dosya alacaklarının karşılanmasını müteakip bu dosya borcu yönünden alacaklıyı tatmin edebilecek miktarda bir paranın kalıp kalmayacağı yönünde inceleme yapılarak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin edilmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile sanığın mahkumiyetine karar verilmesi isabetsiz olup, temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden hükmün kısmen istem gibi bozulmasına..” YARGITAY 16. CEZA DAİRESİ, E.

herhangi bir malı olmadığını belirten ya da borcunu karşılayacak miktarda ve değerde malı bulunmasına rağmen, beyanında bu mallara yer vermeyen kamu borçlusunun eylemi, beyan aşamasını ilgilendirmektedir. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun hareketlerinden biri olan gizleme ise borçlunun haciz aşamasındaki tahsili önleyici muhtemel davranışlarını engellemeye yönelik olduğundan, eksik veya gerçeğe aykırı mal bildirimi AATUHK m. 111 çerçevesinde değerlendirilmelidir⁵¹⁶.

Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen, borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki taşınır malları ile taşınmazlarından, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur. Haciz işlemi, tahsil dairesi olarak vergi dairelerinin icra servisinde görevli olan memurlar eliyle gerçekleştirmektedirler. Diğer kurumların AATUHK ile takip edilen prim ve diğer alacaklarında da icra servisinde görevli olan memurlar haciz işlemlerini yapmaktadırlar. Belediyelerde icra birimi ve memuru bulunuyorsa icra işlemi, icra memurları tarafından gerçekleştirilir. Ancak böyle bir birim ve icra memurluğu kadrosu bulunmayan belediyelerde icra işlemini kimin gerçekleştireceği hususunda açık hüküm bulunmamakla birlikte bu gibi durumlarda, icra işleminin, belediye başkanı tarafından yazılı olarak görevlendirilen bir memur eliyle yapılması gerekir⁵¹⁷. Taşınmaz mallar ve trafik siciline kayıtlı menkuller (otomobil, traktör vs) bakımından kayden haciz yapılabileceği gibi söz konusu memurlar eliyle taşınır mallar bakımından fiili haciz işlemi gerçekleştirilir.

AATUHK m. 77 gereği her türlü taşınır mallar cins ve nevileri, vasıfları, alametleri, sayı ve miktarları ve tahmin edilen değerleri haciz zaptında tespit edilmek suretiyle haczolunur. Haciz sırasında borçlu veya zilyed veya bunların; vekilleri, işçi, müstahdem veya aileleri efradından birisi kendilerini temsilen bulunur. Bunlar haciz yerinde bulunmaz veya o sırada bulundurulmaları sağlanamazsa gıyapta haciz yapılır. Ancak gıyapta yapılan hacizlerde, zabıta memuru veya muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya borçlunun veya zilyedin komşularından iki kişi hazır bulundurulur. Güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haciz yapılamaz. Ancak AATUHK m. 78 gereği tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde

2012/6538, K. 2012/9974, T. 27.11.2012 Benzeri diğer kararlar için de Bkz.: Mehmet Kürtül, *İcra ve İflas Suçları*, 2.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 302.

⁵¹⁶ Arslaner, Akdeniz, a.g.m., s. 104.

⁵¹⁷ Hakan Arslaner, *Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2010, s. 224.

yapılacak hasılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller istisna tutulmuştur. İcra memuru haciz esnasında bir haciz zaptı tanzim eder Bu zabıтта, hacze esas olan haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, gün ve saat, haczedilen malların neler olduğu, tahmin edilen değerleri, haciz sırasında bulunan kimseler, varsa üçüncü şahısların iddiaları vesair lüzumlu hususlar belirtilir. Zaptın hazır bulunanlarca imzalanmasıyla haciz tamamlanmış olur.

Borçlunun AATUHK m. 59'a uygun olarak mal bildiriminde bulunmuş olması halinde, 266 seri no'lu Tahsilat Genel Tebliği uyarınca, haczi tatbik eden memur söz konusu mallara fiili haciz uygulayabileceği gibi mal bildiriminde yer almayan mallara da yönelebilir. Yine AATUHK m. 62/6'da yer verildiği üzere, alacaklı idare ile borçlunun menfaat dengesini gözetdiği müddetçe, memurun bu konuda takdir yetkisine sahip olduğu söylenebilecektir⁵¹⁸. Haciz memurunun takdir yetkisi elbette sınırsız değildir. Bir kere memur kamu alacağına yetecek miktarda haciz tatbik etmekle mükelleftir, alacağı aşan miktarda haciz yapamaz. AATUHK'nın haczedilemeyecek malları içeren 70. maddesi, fiili haciz esnasında göze alınması gereken en önemli kriterlerin başında gelmektedir. Haczin tatbikini ilgilendiren ve kanunda düzenlenen bir başka husus da borçlu tarafından başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczinin en sonraya bırakılmasıdır. Bunların dışında, Kanunda doğrudan yer almamakla birlikte, kamu borçlusunun ticari ve mesleki faaliyetlerini engelleyici hacizlerden kaçınmak gerekmektedir. Bu kişilerin hem mevcut kamu borcunu ödeyebilmesi için hem de gelir elde etmesine imkân vererek ileride doğacak olan vergi borçlarını ödeyebilmesi için para kazandırıcı faaliyetlerine devam edebilmesi gereği gözden hiçbir zaman uzak tutulmamalıdır. Bu sebeptendir ki, haciz sırasında, haciz memuru kamu borçlularının ticari ve mesleki faaliyetlerini engelleyici taşınır malları sonraya bırakmalı, hatta diğer taşınırlar kamu borcunu ödemeye yetiyorsa bu malları hiç hacze konu etmemelidir⁵¹⁹. Aksi davranış idarenin kendi gelir kaynağını kurutmasına sebep olacaktır.

⁵¹⁸ “Yük taşımacılığı faaliyetinde bulunan davacının bu faaliyetinden doğan... yıllarına ilişkin çeşitli vergi borçlarını vadesinde ödememesi sebebiyle mal bildiriminde bildirilen bir adet kamyon ile idarece tespit edilen diğer bir araca haciz uygulanmıştır. Haczin davacının şahsi ticari faaliyetinden doğan borçlar sebebiyle uygulandığı, bu durumda taksitlendirilen amme alacağını vadesinde ödemeyen davacının araçlarının haczi hukuka uygundur.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2009/3890, K. 2011/4707, T. 13.09.2011, E.T. 06.06.2019 www.kazanci.com.tr

⁵¹⁹ Arslaner, a.g.e., s. 222.

Mal bildiriminde yer alan bir taşınır mal, haczi tatbik eden memur tarafından fiili haciz esnasında borçludan istendiğinde, çeşitli sebepler öne sürülerek teslim edilmemesi, gizleme olarak değerlendirilebilecektir. Borçlu, mal bildiriminde bulunmamanın gerektirdiği tazyik hapsinden çekinerek doğru şekilde borca yetecek miktar ve değerde beyanda bulunmakla birlikte daha sonra malların fiili haczini veya nihai olarak satışını engellemek saikiyle yetkili memura teslimden kaçınabilir. Böyle bir durumda memur isteğinde ısrarcı olabileceği gibi, yukarıda da bahsedildiği üzere o şeyden vazgeçerek varsa borcu karşılayacak başka bir malı haczedebilir. Bu noktada hatırlatılması gereken önemli bir nokta da memurun sahip olduğu zor kullanma yetkisidir. Bu yetki, doğrudan kanundan kaynaklanmakta olup aynı zamanda, haczin tatbikini kolaylaştırmak suretiyle kamu alacağına kavuşulmasını kolaylaştırmayı sağlayan bir tedbir niteliğindedir. Örneğin, icra memuru borçlunun üzerinde haczi kabil kıymetli mallar bulunduğunu anlarsa borçludan söz konusu kıymetlerin teslimini isteyebilir. Borçlu, bunları rızasıyla teslim etmediği veya üzerinde sakladığı takdirde, memur borçlunun şahsına karşı zor kullanabilir. Bunun dışında, AATUHK m. 80 gereğince, haciz tatbikinde istendiği takdirde, kilitli ve kapalı mahallerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi mecburidir. Tersi durumda bu yerler zorla açtırılır, kilit ve her türlü tertipler kırılabilir.

Haczolunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir. Hükümden anlaşıldığı kadarıyla zor kullanmanın sınırı hal ve durumun şartlarıdır. Böyle durumlarda memurun kolluk kuvvetlerinden destek alması kaçınılmazdır. O halde üzerinde veya konutunun ya da iş yerinin bir bölümünde tahsilatı engellemek veya zorlaştırmak maksadıyla malını gizleyen borçlu, yapılan araştırma sonucu söz konusu mallar ortaya çıkarıldığında amme alacağının tahsiline engel olma suçuyla karşı karşıya kalacaktır⁵²⁰.

Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi taşınırlar, kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil

⁵²⁰ “...borçlunun adresine hacze gidildiğinde, bir adet diz üstü bilgisayarın görülüp haciz ve muhafazasının istendiği, borçlu sanığın muhafaza yaptırmaması üzerine, haciz memurunun ayrılıp, görevli polisler ile döndüğünde sanığın ‘*arayın bulun, ben malı vermeyeceğim, borcuma karşılık verdim, şu anda burada yoktur.*’ demesi ve evde yapılan araştırmada da bilgisayarın bulunamaması karşısında, atılı suçun sübuta erdiği ve sanığın mahkûmiyeti yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi, yasaya aykırı olup, kararın bozulmasına” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2012/17276, K. 2012/8035, T. 10.05.2013 Aktaran Coşkun, *İcra İflas Suçları*, s. 36.

dairelerince muhafaza olunur. Geri kalan taşınır mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya AATUHK m. 82 gereğince, güvenilir bir şahsa veya güvenirli bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır. Yediemin adı verilen bu kimse, hukuki durumu çekişmeli veya belirsiz olan bir malın veya malların, söz konusu çekişmenin ya da belirsizliğin sona erdiği zamana kadar, elkonulduğu andaki durumu ile muhafazasını temin etmek ve çekişme ya da belirsizlik sona erdiğinde ve hukuken iadeyi talebe yetkili kişi talep ettiğinde teslim aldığı durumu ile söz konusu mal ya da malları vermek ile yükümlü olan kişidir⁵²¹. AATUHK bu kimselere bazı mecburiyetler getirmiş, mecburiyete uymayanların karşılaşacağı yaptırımları da hüküm altına almıştır.

Her şeyden önce, mahcuzlar kendisine bırakılan kimse, alacaklı kamu idarelerince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamanki durumları ile geri vermek mecburiyetindedirler. Mezkûr malın nerede teslim edileceği ile ilgili hüküm bulunmamakla birlikte, alacaklı idarenin düzenleyeceği ve teslimle ilgili talebi içeren yazıda teslim yeri belirtilebilir. Belirtilmediği takdirde nerde teslim alınmışsa orada iade edileceği kabul edilmelidir⁵²². Tahsil dairesince çıkarılacak bu yazının şekil şartlarından, iade için ne kadar süre verileceğinden bahseden bir hükme gerek kanunda gerekse de tahsilat tebliğlerinde rastlanılmamaktadır⁵²³.

Tahsil dairesinin takdiri bir süre belirleyerek mahcuz malı kendisine geri vermesini istediği borçlunun, malı idareye teslim etmemesi de gizleme olarak değerlendirilecektir. Ancak bunun için Kanun'da böyle bir şart bulunmasa dahi Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlarda, hacze konu malın fiili haczinin yapılmasını şart koştuğu anlaşılmaktadır. YCGK, fiili haczin yapılmasını AATUHK m. 110'da hüküm altına alınan amme alacağının tahsiline engel olma suçunun unsuru olarak kabul ederek şu kararı vermiştir; *“Sanık, kamu alacağının tahsiline engel olma suçundan*

⁵²¹ Haluk Eruygur, *Yedieminlik*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2008, s. 40.

⁵²² Arslaner, a.g.e., s. 252.

⁵²³ Yargıtay 7. Ceza Dairesi'nin aynı yıl içinde verdiği iki kararında 7 ve 15 günlük olmak üzere iki farklı süreden bahsedilmekle birlikte bu sürelerin, idarece belirlenmiş takdiri süreler olduğu kanaatindeyiz. 7 günlük süreden bahseden karar; “Kamu alacağının tahsili amacıyla kayden haczedilen araçların 7 günlük sürede teslim edilmemesi, AATUHK'nın 110. maddesinde yazılı eylemlerden olmadığından, sanık hakkında AATUHK'ya muhalefetten hüküm tesisi, yasaya aykırıdır.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2003/4789, K. 2004/2900, T. 03.03.2004; 15 günlük süreden bahseden karar; “sanığın cezalandırılacağını öngördüğü cihetle, sanığın kayden haczedilen aracını 15 günlük sürede teslim etmemesinin kanunda tarif edilen eylemlere uymadığı gözetilerek beraatine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi yasaya aykırı olup bozmayı gerektirir.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2003/9934, K. 2004/10052, T. 22.09.2004, E.T. 16.10.2019 www.kazanci.com.tr

yargılanmıştır. Vergi borcundan dolayı vergi dairesine veya icra memurluğuna teslimi istenen araçların uyarıya rağmen teslim edilmemesi eyleminin atılı suçu oluşturabilmesi için araçlara fiili haciz işleminin gerçekleştirilmesi zorunludur. Somut olayda, fiili haciz yapılmadığı için suçun unsurları oluşmamıştır. Açıklanan nedenlerle, yazılı gerekçe ile beraat kararı verilmesi usul ve yasaya uygundur.”⁵²⁴

Tahsilin hızını artırması ve kolay paraya çevrilmesi bakımından otomobiller başta olmak üzere trafik siciline kayıtlı olan taşıtların haczi, uygulamada önemli bir yer tutmaktadır⁵²⁵. Tahsil dairesi, borçlunun borca yetecek miktarda aracının kaydı haczini, takip kesinleştikten sonra e-haciz yoluyla vakit kaybetmeksizin yerine getirir. Ancak yalnızca kaydi haczi yapılan araçların, fiili hacizleri gerçekleştirilmeden, borçludan satış için idareye teslimi istendiğinde, bu istem karşılıksız kalırsa bu durum, Yargıtay tarafından gizleme olarak değerlendirilmemektedir⁵²⁶. Kanunda aranan diğer şartların yanında fiili haczin de yapılmış olması halinde borçlu cezalandırılabilir. YCGK’nın 27.11.2007 tarihli kararından sonra, fiili haczin bir cezalandırılabilirlik şartı haline geldiği anlaşılmaktadır. Çünkü bu tarihe kadar verilmiş çeşitli kararlarında Yargıtay, fiili hacze değinmediği gibi, kayden hacizli araçların talebe rağmen teslim edilmemesini AATUHK’ya muhalefet olarak da değerlendirmemiştir⁵²⁷.

⁵²⁴ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2007/7-248, K. 2007/251, T. 27.11.2007, E.T. 16.10.2019 www.kazanci.com.tr

⁵²⁵ BARLASS’a göre engelsiz kişiler için otomobil bir konfor aracıysa da engelli kişiler açısından otomobilleri, toplumsal hayata katılabilmeleri açısından yaşamsal önemdedir. Bu nedenle engelli kamu borçlularına ait otomobiller, bu kimselerin şahısları için gerekli eşya kabul edilmelidir ve haciz tatbik edilmemelidir. Barlass, a.g.e., s. 58.

⁵²⁶ “Trafik kaydına şerh verildiği halde sanığa ait araçlar üzerine fiilen haciz konulmadığı ve dava konusu araçların sanığa yediemin olarak teslim edilmediği nazara alınarak suçun oluşmadığı gözetilmeden beraat kararı verilmesi gerekirken yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2006/9213, K. 2008/3636, T. 28.02.2008; “Suçun oluşumu için menkul mallar açısından fiili haciz yapılmasının gerekli olduğu gözetilerek trafik kaydına haciz şerhi konulup fiilen haczedilen araçların idareye teslim edilmemesinden ibaret bulunan atılı suçun unsurları itibarıyla oluşmadığı anlaşıldığından sanıkların beraatlerine karar verilmesi gerekir.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2007/2848, K. 2008/4766, T. 13.03.2008, E.T. 16.10.2019 www.kazanci.com.tr

⁵²⁷ “AATUHK’nın 110. maddesi "Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını, mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek suretle; gizleyerek, kaçırarak muvaza yoluyla başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse..." sanığın cezalandırılacağını öngörmüş olup, sanığın haczedilen aracını 15 günlük sürede teslim etmemesinin kanunda tarifli yapılan eylemlere uymadığı gözetilmeden karar verilmesi hatalıdır.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2002/4134, K. 2002/3767, T. 25.03.2002; “Kamu alacağının tahsili amacıyla kayden haczedilen araçların 7 günlük sürede teslim edilmemesi, AATUHK’nın 110. maddesinde yazılı eylemlerden olmadığından, sanık hakkında AATUHK’ya muhalefetten hüküm tesisi, Yasaya aykırıdır” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2003/4789, K. 2004/2900, T. 03.03.2004 ; “Sanığın kayden haczedilen aracını 15 günlük sürede

Kanaatimize göre Yargıtay'ın, failin cezalandırılabilmesi bakımından, fiili haczi aramasının altında yatan sebep, haczedilen menkul mala, fiili haciz esnasında değer biçilmesidir. AATUHK'nın '*hacizde değerlendirme*' başlıklı 81. maddesine göre haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilir. Haciz memuru değerlendirme yaparken, haciz esnasında hazır bulunanların görüşlerini alabileceği gibi, konusunda uzman olan kişilerden veya bu kimselerin bağlı olduğu meslek odasından değer takdiri sırasında yardım alabilir⁵²⁸. Takdiri olarak ulaşılan değerlendirme sonucu, haciz tutanağına geçirilir. Yine 81. maddeye göre borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde bilirkişiye yeniden değer biçtirilebilir.

Daha önce de değinildiği üzere, resmi sicile kayıtlı olan taşınırların haczi, diğer taşınır mallar gibi fiilen yapılabileceği gibi sicillerine işlenmek üzere sicilin tutulduğu daireye tebliğ edilmek suretiyle de yapılabilir. Bu iki haciz biçiminin sonuçları yönünden fark bulunmamaktadır. Yani ister kaydi haciz şeklinde ister fiili haciz şeklinde haczedilmiş olsun, trafik siciline kayıtlı bir araç haciz tarihinde haczedilmiş sayılır⁵²⁹. Kaydi haczin fiili hacze göre tatbikinin kolay olması, tahsil dairesine olası bir satış bedelinin paylaştırılması durumunda, sıra cetvelinde yer alma bakımından öncelik sağlayabilmektedir. Kaydi haczin bir başka avantajı ise, üçüncü kişiler, trafik takyidatında haciz bulunan aracı, hacizle yükümlü almış olurlar. Buna karşılık, fiilen haczedilmiş ve borçluya ya da üçüncü bir kişiye yediemin olarak teslim edilmiş bir aracın kaydi haciz işlemleri eksik bırakılmışsa, sicil kaydında haciz şerhini görmeyerek iyi niyetle satın alan üçüncü kişilere karşı, aracı fiilen haczettirmiş olan alacaklı bir hak talep edemez⁵³⁰. Ancak alacaklı tahsil dairesinin satış aşamasını da düşünerek, sadece kaydi hacizle yetinmeyerek, aracı fiilin de haczettirmesi, hem aracın talep edildiğinde satışa hazır olmasını sağlar hem de eğer araç borçluya teslim edilmişse, istendiğinde getirmesi konusunda bir baskı oluşturur. Fiilen haczedilmiş aracı teslim etmediğinde hapis cezası ile karşılaşacağını düşünen borçlu derhal bu yükümlüğünü yerine getirecektir. Ancak unutulmaması gereken nokta, amme alacağının tahsiline engel olma

teslim etmemesinin kanunda suç olarak tarif edilen eylemlere uymadığı için beraatine karar verilmesi gerekir." YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2003/9934, K. 2004/10052, T. 22.09.2004, E.T. 16.10.2019 www.kazanci.com.tr

⁵²⁸ Arslaner, a.g.e., s. 250.

⁵²⁹ Talih Uyar, Alper Uyar, Cüneyt Uyar, *İcra Hukukunda Haciz*, 3. b., Ankara: Bilge Yayınevi, 2016, s. 124.

⁵³⁰ Uyar vd., a.g.e., s. 124.

suçunun tamamlanması maddede sayılan hareketlerin gerçekleştirilmesi yanında geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi ile mümkündür. Yargıtay'ın fiili haciz şartına bu açıdan bakılacak olursa, kaydi hacizle yetinilerek, değerlemesi yapılmamış bir aracın borcun ne kadarını karşılayacağı bilenemez. Borçlunun ne kıymette bir malı gizlediğinin tespiti ancak o mala tatbik edilecek fiili haciz neticesinde belli olur.

3.1.1.2.2.1.1. Gizleme hareketi ile ilgili değerlendirme

Harcanabilir varlığına müdahale anlamını taşıyan, uygulandığında söz konusu malla ilgili tasarruf haklarını sınırlayan haciz işlemini engellemek ve/veya haczedilen malların satışını önlemek amacıyla kamu borçlusu, bunların bir kısmını veya tamamını gizleyebilir. Gizleme, alacaklı tahsil dairesine bildirilmiş bir malın daha sonra olmadığını iddia etmek biçiminde olabileceği gibi, haciz esnasında haczi tatbikle yetkili memurun söz konusu mala ulaşmasını engelleyerek de gerçekleştirilebilir. Bu hareketin işlenmiş sayılması, gizlenen malın mutlaka alacaklı tahsil dairesine bildirilmesi gerektiği anlamına da gelmemektedir. Örneğin, yerine getirdiği meslek veya sanat gereği, kanunen işyerinde bulundurması zorunlu olan bir malın, haciz ve muhafazasını engelleyerek ticaretini devam ettirme arzusunda olan bir kamu borçlusu, ilgili malı bulunması gereken yerden haciz bitene kadar uzaklaştırarak gizleme hareketini gerçekleştirebilir⁵³¹.

Gizleme esas olarak taşınır mallar üzerinde gerçekleştirilebilir. Bunun sebebi, tapuya kayıtlı taşınmazların ve tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların, tahsil dairesince yapılacak bir araştırma neticesinde⁵³² kolaylıkla belirlenebilmesi ve bunlar üzerine derhal kaydi haczi tatbik etmek suretiyle sayfalarına

⁵³¹ “ Şikâyetçi vekilinin 17.08.2009 tarihinde yapılan haciz sırasında, sanığın işyerinde bulundurulması zorunlu olan ‘Viyana Trafik Test Sisteminin’ bulunmadığını, alacaklıyı zarara sokmak kastıyla mal varlığını eksilttiğinin iddia etmesi ve sanığın da şikâyetçiye konu cihazı bakım için gönderdiğini ve 07.10.2009 tarihinde, hacizden sonra sattığını bildirerek faturayı ibraz etmişse de, dava konusu cihazın haciz tarihinde gerçekten tamire gönderilip gönderilmediği araştırılıp varsa buna ilişkin belgelerin celbi ile cihazın satıldığı belirtilen Mahmut Yücel’in tanık olarak dinlenerek sonucuna göre hukuki durumunun takdiri yerine eksik araştırma ile yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi, yasaya aykırı olup, hükmün bozulmasına.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2012/15381, K. 2013/8586 T. 23.05.2013 Aktaran Coşkun, *İcra ve İflas Suçları*, s. 37.

⁵³² Hâlihazırda Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) vasıtasıyla Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı ile on-line olarak veri paylaşımı yapmaktadır. TAKBİS, Ülke genelinde mülkiyet bilgilerinin bilgisayar ortamına aktarılıp her türlü sorgulamanın yapılabilmesini amaçlayan en temel e-devlet projelerinden birisidir. Amacı, Türkiye genelinde Tapu ve Kadastro kayıtlarının bilgisayar ortamına aktarılarak tüm faaliyetlerin bilgisayar sistemi üzerinden yürütülmesi, böylece gerek özel gerekse kamu taşınmaz mallarının etkin biçimde takip ve kontrolünün sağlanmasıdır. <https://www.tkgm.gov.tr/tr/sayfa/tapu-ve-kadastro-bilgi-sistemi-takbis> E.T. 09.11.2019

şerh düşülebilmesidir. Hal böyle olunca, söz konusu türden malların gizlenmesi hususu imkânsız hale gelmektedir. Borçlu, ancak varsa tapuya kayıtlı olmayan bir taşınmazını (bahçe, fındıklık vs) gizleyebilir.

KTk m. 5/9’da, ÷lke çapında taşıtların ve sürücülerin sicillerini tutmak, bunlara ilişkin teknik ve hukukî değışiklikleri işlemek, işlettmek, istatistiksel bilgileri toplamak ve değerlendirmek, Emniyet Genel Müdürlüğü’nün trafik kuruluşlarının görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır. Aynı maddenin son fıkrasına göre ise, haciz, rehin, ihtiyatî tedbir ve belge iptali gibi kısıtlayıcı şerhlerin; elektronik ortamda tutulan siciller üzerine işlenilmesi ve kaldırılması işlemleri, bu değışiklik veya şerhlere karar veren yargı ve icra birimleri ile kamu kurum veya kuruluşları tarafından elektronik sistemle yapılabilir. Bu hükme istinaden tahsil dairesi, alacağına yeter miktarda aracın kaydına haciz şerhini uygulayabilmektedir. Görüleceğı üzere, kamu borçlusu tarafından bildirilmese dahi, tahsil dairesi yapacağı sorgulama neticesinde, borçluya ait trafik siciline kayıtlı araç olup olmadığı bilgisine kolaylıkla erişebilmektedir.

Zorlayıcı etkisi ve paraya çevrilmesinin kolaylığı bakımından araç haczi, tahsil sürecinde büyük bir rol oynamaktadır. Borçlu sicile kayıtlı aracının hukuken varlığını gizleyemese dahi, aracın fiilen haczine engel olmaya veya fiilen haczedilmiş aracın satışına engel olmaya çabalayabilir. Motorlu araçların gizleme suretiyle tahsil süreci dışına çıkarılmaya çalışılması sık başvuru olan yöntemlerden bir tanesidir. Ancak, kayden haczedilmiş bir aracın tahsil dairesine teslim edilmemesi, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından bir sonuç doğurmamaktadır. Başka bir deyişle, fiilen haciz tatbik edilmemiş bir aracı, tahsil dairesi borçludan kendisine teslimini istediğinde, bu isteme aykırı hareketler Yargıtay’ın yerleşik içtihatları uyarınca gizleme olarak değerlendirilmemektedir. Bu nedenle, tahsil dairesinin, borçluya ait trafik siciline kayıtlı bir araç tespit ettiğinde kayden hacizle yetinmeyip, belirlenen adrese giderek vakit kaybetmeden aracın fiili haczini gerçekleştirmesi, tahsilatın başarıya ulaşması bakımından önem taşımaktadır. Araç bulunamıyor veya borçlu tarafından fiili hacze hazır hale getirilemiyorsa, kaydına yakalama şerhi düşölerek trafikten men edilmesi de başvurulabilecek bir başka yoldur. Fiili haczi yapılan aracın tahsil dairesince masrafları borçluya ait olmak üzere muhafaza altına alınması olası bir gizleme niyetini de bertaraf edecektir.

Esas olan muhafaza altına almak olmakla birlikte, fiili haczi yapılan araç borçluya veya üçüncü bir kimseye yediemin olarak da bırakılabilir. İşte bu noktada fiili haczin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, fiilen haczedilmiş bir araç kendisine bırakılmış olan borçlu, söz konusu aracın teslimi istendiğinde, aksi davranışının gizleme olarak nitelendirileceği kaygısıyla ve hapis cezası tehdidiyle tahsil dairesine teslim edecektir⁵³³. Tekrar hatırlatmakta fayda gördüğümüz husus, teslim mecburiyetinin yerine getirilmemesi, tek başına, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun tamamlanmasına yetmemektedir. Borçlu aracı teslim etmez ve geri kalan mallar borcu karşılamazsa hapis cezası gündeme gelecektir. Bu nedenle, yargı makamlarının ceza tayininde, mahcuzu teslim etmeme yanında, geri kalan malların borcu karşılayıp karşılamadığı konusunda kapsamlı inceleme yapmaları gereği ortaya çıkmaktadır. Eğer borçlunun teslim etmediği mahcuzun dışında, borcu karşılayabilecek malı bulunmuş ve satış neticesinde paraya çevrilmiş, böylelikle kamu alacağı sona ermişse AATUHK m. 110 kapsamında bir sorumluluğu doğmayacaktır. Peki, haczedilen ve yediemin sıfatıyla teslim edilen malların, talep edildiğinde teslim edilmemesi başlı başına bir suç teşkil eder mi? TCK yürürlüğe girmeden önceki dönemde, mülga TCK m. 276'da düzenlenen yedieminlik görevini suiistimal suçunun dört seçimlik hareketinden birisi, mahcuzu teslimden imtina idi. Bir kimse, muhafaza edilmek üzere kendisine resmen teslim olunan merhun veya mahcuz malları lazımgelenlere teslimden imtina ederse üç aydan iki seneye kadar hapis cezasıyla karşılaşılıyordu⁵³⁴. Yürürlükte bulunan TCK'da, yedieminliği suiistimal suçuna karşılık gelen muhafaza görevini kötüye kullanma suçu olmakla birlikte; yeni hükümde, mülga kanundaki tüm seçimlik hareketler yer almamaktadır. TCK m. 289'da yer alan suç, bir özgü suç niteliğinde olup, hem hapis hem adli para cezasını gerektirmektedir. Hacizli malların konu edildiği birinci fıkrada tek bir hareket mevcuttur; o da; mal üzerinde teslim amacı dışında tasarrufta bulunmadır. Muhafaza edilmek üzere kendisine resmen teslim olunan hacizli bir malı

⁵³³ Ceza tehdidinin yanı sıra AATUHK'da teslim mecburiyetini yerine getirmeyenler bakımından başkaca bir tedbir daha öngörülmektedir. Buna göre, bu mecburiyeti yerine getirmeyenler, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerine affolunamayacak bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde, geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp bu kanun hükümleri gereğince takip olunurlar. (AATUHK m. 83/son)

⁵³⁴ "AATUHK'ya muhalefetten sanık Y.T. hakkında yapılan duruşma sonunda gereği görüşülüp düşünüldü Kendisine yediemin sıfatıyla teslim edilen mahcuzları tebligata rağmen teslim etmeyen sanığın eylemi yedieminlik görevini suiistimal etmek suçunu oluşturduğu gözetilmeyerek yazılı şekilde karar verilmesi, Yasaya aykırı görüldüğünden hükmün isteme uygun olarak bozulmasına" YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2004/6412, K. 2007/1052, T. 22.02.2007, E.T. 16.11.2019 www.kazanci.com.tr

geri vermekten imtina etmek, mal üzerinde tasarrufta bulunma olarak kabul edilebilir mi? Doktrinde tasarrufta bulunmanın, malı fiilen kullanma, semerelerini toplama, malda değişiklik yapma, malı tahrip ve tağyir etme gibi daha çok icrai karakterde hareketleri kapsadığını düşünenler olduğu gibi, malı teslimden imtina etme gibi bir takım ihmali hareketleri de içerdği kabul edilmektedir⁵³⁵.

Kanaatimizce hacizli malı teslimden kaçınmak, o mal üzerinde tasarrufta bulunmak kapsamına girmemektedir. Eğer kanun koyucu bu hali cezalandırmak isteseydi, suçun kanuni tanımında -mülga TCK'da mevcut haliyle- imtina etme davranışını zikrederdi⁵³⁶. TCK m. 2'de yer alan, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiili için kimseye ceza verilemez hükmü gereği, tasarrufta bulunma fiilinin kapsamını genişletmek suretiyle, hacizli malı teslim etmeyen yedieminleri cezalandırmak, hukuka aykırılık teşkil edecektir. YCGK, yakın tarihli bir kararında, eşinin borcu sebebiyle yapılan icra takibi kapsamında ikâmetinde gerçekleştirilen haciz işlemi sonrasında, haczedilen eşyanın kendisine yediemin sıfatıyla teslim edilen sanığın, söz konusu eşyayı icra dairesince bildirilen satış yerine getirmediği gerekçesiyle muhafaza görevini kötüye kullanma suçundan mahkûmiyetine karar verilen olayda, mahcuz malın satış yerine götürülmemesinin kanunda tanımlanan suçun maddi unsuru kapsamında tasarruf olarak değerlendirilemeyeceğini kabul ederek, sanığa atılı muhafaza görevini kötüye kullanma suçunun unsurlarının oluşmadığından bahisle, yerel mahkemenin direnme kararına konu hükmünün bozulmasına karar vermiştir⁵³⁷.

⁵³⁵ Teslimden imtina etmenin, mal üzerinde tasarrufta bulunma olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin ayrıntılı tartışmalar için Bkz.: Eruygur, a.g.e., s. 339-345

⁵³⁶ 289. maddenin 2. bendinde geri verme bir hafifletici neden olarak zikredilmektedir. "Birinci fıkrada tanımlanan suçun konusunu oluşturan eşyayı kovuşturma başlamadan önce geri veren veya bunun mümkün olmaması halinde bedelini ödeyen kişi hakkında verilecek cezaların beşte dördü indirilir."

⁵³⁷ "...söz konusu suça dair düzenlemede yedieminine açıkça mahcuz malı başka yere götürmek suretiyle teslim etme görevinin yüklenmediği, ancak teslim edenin, mahcuz malı muhafaza edenin adresine başvurarak iadesini istemesine karşın, yedieminin iade etmemesi durumunda yükümlülüğüne aykırı davrandığı söylenebileceğinden, faile kanuna dayanmayan bir görev yüklenmesi, diğer bir ifadeyle, bu suçun maddi unsurunu oluşturan ve "mal üzerinde teslim amacı dışında tasarrufta bulunma" şeklinde tanımlanan fiilin kapsamını, mahcuz malı icra dairesi tarafından belirlenen satış yerine götürmemek biçiminde genişletmek; suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olup bu eylemden ibaret ihmali davranışın teslim amacı dışında bir tasarruf olarak değerlendirilmesi de olanaklı değildir. Eşinin borcu sebebiyle yapılan icra takibi kapsamında ikâmetinde gerçekleştirilen haciz işlemi sonrasında haczedilen eşyanın kendisine yediemin sıfatıyla teslim edilen sanığın, söz konusu eşyayı icra dairesince bildirilen satış yerine getirmediği gerekçesiyle muhafaza görevini kötüye kullanma suçundan mahkûmiyetine karar verilen olayda; sanığın kendisine teslim edilen mahcuz eşyayı kırma veya bir başkasına satma gibi teslim amacı dışında herhangi bir tasarrufta bulunmadığı, yedieminin mahcuz eşyayı satış yerine götürme hususunda kanundan doğan bir yükümlülüğünün bulunmadığı mahcuz malın satış yerine götürülmemesinin TCK'nın 289. maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun seçimlik hareketlerinden birisi olan gizleme davranışını ortaya çıkarma konusunda, haczi tatbik eden icra memuruna önemli görevler düşmektedir. Yukarıda da değinildiği üzere, gerekirse, kanunun kendisine tanıdığı zor kullanma yetkisini kullanarak, alacağın tahsiline engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla gizlenen varlıkları ortaya çıkarmalıdır. Şüphesiz, kamu alacağının tahsilinde görev alan memur, bu yetkisini, sınırları dâhilinde ve ölçülü biçimde kullanmalı; alacaklı idare ile kamu borçlusu arasındaki menfaati daima gözetmelidir.

3.1.1.2.2.2. Kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirme

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun seçimlik hareketlerinden bir diğeri kamu borçlusunun muvazaalı işlemler yoluyla, mallarının tamamını veya bir kısmını başkasının uhdesine geçirmesidir. Maddenin bütünlüğünü bozan ve anlam kargaşasına yol açan faktörlerin başında bu hareketle neyin ifade edilmeye çalışıldığının belirlenememesi gelmektedir. Kavramsal bir yorum yapıldığında, sonrasında virgül işareti kullanılmadığından, “kaçırarak” kelimesiyle muvazaalı işlemlerin tanımlandığı anlaşılmaktadır. Aslında muvazaa kavramının temelini oluşturan kaçırma eylemine hükümde yer verilmesi, fazla sözcük kullanmak ve uygulayıcıyı zorlamaktan öteye geçilememesine sebep olmaktadır. Keza muvazaalı işlemlerin sonucunu belirtmek üzere kullanılan uhdeye geçirmek eylemi de atıl duran bir kavram olarak göze çarpmaktadır. Uhde, güncel Türkçe sözlükte *sorumluluk* olarak açıklanmaktadır⁵³⁸. Bir malı veya hakkı, bir başkasının sorumluluğuna geçirmek benzeri bir işlem, hukuk düzeninde bulunmamaktadır. Kanun koyucunun, kullandığı sözcükler her ne kadar muğlak kalsa da hükmün, kamu borçlusunun muvazaalı işlemlerini yaptırım altına almayı hedeflediği anlaşılmaktadır.

3.1.1.2.2.2.1. Muvazaa kavramı, çeşitleri ve yaptırımı

Kişilerin vergi yüklerini olumlu veya olumsuz olarak etkileyen iktisadi olaylar, günlük hayatta ağırlıklı olarak özel hukuk işlemleriyle dış dünyaya yansımaktadır⁵³⁹.

suçun maddi unsuru kapsamında tasarruf olarak değerlendirilemeyeceği anlaşıldığından; sanığa atılı muhafaza görevini kötüye kullanma suçunun unsurlarının oluşmadığı kabul edilmelidir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2018/9-299, K. 2018/394, T. 02.10.2018, E.T. 26.11.2019 www.kazanci.com.tr

⁵³⁸ <http://sozluk.gov.tr/> E.T. 01.12.2019

⁵³⁹ Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, 1. B., Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 23.

Kişilerin mal varlığının doğrudan etkileyen çoğu faaliyetin özel hukuk tarafından kavranması, vergilendirmenin de özel hukuk ilişkilerine bağlanmasının sonucu beraberinde getirmektedir⁵⁴⁰.

Özel hukukta sık karşılaşılan kurumlarından biri olan muvazaa, irade ile irade beyanı arasında bilerek ve istenerek meydana getirilen uygunsuzluklar kapsamında kabul edilmektedir. Muvazaada tarafların esas amaç ve niyetleri, görünürdeki işlemle üçüncü kişileri aldatmaktır. Kapsamlı bir tanım yapılacak olursa muvazaa; tarafların üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç meydana getirmeyen bir görünüş elde etmek hususunda anlaşmalarına verilen isimdir⁵⁴¹. Borçlular bakımından adeta can simidi olarak görülen muvazaaya, miras hukukundan kaynaklananlar başta olmak üzere hukukun birçok alanında rastlanılmaktadır⁵⁴². Ancak muvazaalı işlemlerin arasında en büyük pay, alacaklıdan mal kaçırmak amacıyla yapılan tasarruflara düşmektedir.

Muvazaalı işlemle üçüncü kişinin bir hakkının zarara uğradığının kabul edilebilmesi için, her şeyden önce onun, muvazaalı işlemde bulunandan bir alacağının bulunması ve alacağın kesinleşmiş olması gerekir⁵⁴³. Muvazaalı işlemin temelinde ise, bu alacağın ödenmesini önlemek yatmalıdır.

Muvazaanın, mutlak ve nispi muvazaa olmak üzere iki türü bulunur⁵⁴⁴. Tarafların, gerçekte herhangi bir işlem yapmayı düşünmedikleri halde, sırf üçüncü kişilere karşı, onları aldatmak amacıyla bir işlem yapmış gibi gözükmek için görünüşte bir işlem yapmalarına *mutlak muvazaa* adı verilir⁵⁴⁵. Mutlak muvazaa üç unsurdan oluşur. Bunlar; görünürdeki işlem, muvazaa anlaşması ve aldatma kastıdır. Muvazaanın

⁵⁴⁰ Akkaya, a.g.e., s. 24.

⁵⁴¹ Nihat Yavuz, *Muvazaa İnançlı İşlem Namı Müstear ve Kanuna Karşı Hile Davaları*, 3. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 1.; Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 366

⁵⁴² “Kişiler çeşitli saik ve nedenlerle muvazaalı işlemler yapmak gereğini duyarlar. Çok kez üçüncü kişilerin kovuşturmalarını önlemek, onların hak ve alacaklarını karşılıksız bırakmak, çeşitli yasaların takibinden kurtulmak gibi değişik amaçlarla bazı kimselerin muvazaayı can kurtaran simidi gibi kullanmakta sakınca görmedikleri kuşkusuzdur.” YARGITAY 1. HUKUK DAİRESİ, E. 1978/10321, K. 1978/11567, T. 02.11.1978, E.T. 01.12.2019 www.lexpera.com.tr

⁵⁴³ Yavuz, a.g.e., s. 171.

⁵⁴⁴ “...Muvazaa, iki türlü olabilir; taraflar herhangi bir hukuki işlemi yapmayı istemezler, yalnız görünürde bir hukuki işlem için gerekli irade açıklamasında bulunurlar; ya da taraflar gerçekten belli bir hukuki işlemi yapmak isterler, ancak onu saklamak amacıyla, bir başka işlemin kurulduğu görüşünü yaratmak üzere irade açıklamasında bulunurlar...” YARGITAY HUKUK GENEL KURULU, E. 979/13-1905, K. 966, T. 22.12.1982, E.T. 01.12.2019 www.kazanci.com.tr

⁵⁴⁵ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 369; Yavuz, a.g.e., s. 3.

bu türünde, taraflar hiçbir sözleşme yapmak istemedikleri halde üçüncü kişileri aldatmak için sözleşme yapmış görüntüsü vermek istemekte, muvazaa anlaşması ile de görünürdeki sözleşmenin kendilerini bağlamayacağını kararlaştırmaktadırlar. Mutlak muvazaa denildiğinde akla gelen ilk örnekler, ekonomik durumu bozuk olan bir kimseye, itibarını yükseltmek amacıyla borç senedi imzalayan arkadaşının durumu ve bizim asıl konumuza isabet eden; alacaklısı tarafından takip edilen borçlunun, hacizden kurtulmak için mallarını, yapacakları satış sözleşmesinin gerçekte hüküm doğurmayacağı hususunda anlaştığı bir kimseye devretmesi halidir.

Nispi muvazaa ise, kendi aralarında yaptıkları bir işlemi, kendi gerçek amaç ve iradelerine uymayan, sırf üçüncü kişileri aldatmak için yaptıkları başka bir işlemle gizlemelerine denir⁵⁴⁶. Doktrinde nitelikli muvazaa olarak da nitelendirilen nispi muvazaada; görünürdeki işlem, muvazaa anlaşması, aldatma kastına ek olarak bir de gizli işlem unsuru bulunmaktadır. Nispi muvazaada, mutlak muvazaa aksine taraflar bir sözleşme yapmak istemekte, ancak bu sözleşmeyi başka bir sözleşme altına gizleme gereği duymaktadırlar. Dördüncü unsur dediğimiz gizli işlem, görünürdeki işlemin arkasında bulunan işlemdir. Şu'fa hakkı sahibinin hakkını kullanmasını önlemek amacıyla saklı paylı mirasçıdan mal kaçırmak için satış sözleşmesinin arkasına gizlenen bağışlama sözleşmesinde, nispi muvazaa bulunur. Nispi muvazaanın, sözleşmenin niteliğinde muvazaa, sözleşmenin konusunda veya şartlarında yapılan muvazaa (bedel muvazaası), tarafların kimliğinde muvazaa gibi türleri mevcuttur.

Muvazaanın yaptırımı, butlandır. Başka bir deyişle, görünürdeki işlem, tarafların gerçek iradelerine uymadığı için geçersizdir⁵⁴⁷. TBK m. 19'da da benimsendiği üzere, bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır. Muvazaalı işlemlerde tarafların birbirine uygun, gerçek ve ortak iradeleri, muvazaalı işlemin geçersiz olması, hüküm ve sonuç doğurmamasıdır.

⁵⁴⁶ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 369; Yavuz, a.g.e., s. 3.

⁵⁴⁷ Eren'e göre muvazaalı işlemin batıl olarak nitelendirilmesi doğru değildir. Bu görüşe göre muvazaalı işlem yok işlemdir. Bu tür işlem hiçbir hukuki sonuç doğurmaz. Zira batıl işlemler de ciddi beyanları gerektirir. Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 373.

Muvazaalı işlemin hükümsüzlüğünü ispat yükü, bunu iddia edene düşmektedir. Şefkat, yardım, özendirme gibi saiklerin dışında bir malın gerçek değerinden çok düşük bir bedelle satılması, muvazaa emaresi olarak değerlendirilebilir⁵⁴⁸.

Muvazaa daha çok özel hukuk alanında sonuç göstermekle birlikte, kamu hukuku bakımından da önemli sonuçları bulunmaktadır. Bilhassa, vergi yükünden kurtulmak, azaltmak veya vergisel avantajlara ulaşmak için bir hukuki işlem tipini veya birden fazlasını barından işlem demetini kullanan mükelleflerin kullandığı özel hukuk formlarının ötesine geçilerek, iktisadi özüne inilmesi ve vergilendirmenin bu öze uygun olarak yapılması sağlanmaktadır⁵⁴⁹. Muvazaanın kamu hukuku görünümlerinden bir başkası da amme alacağının tahsiline engel olma suçudur. Kanun koyucu tarafından mal kaçırma olarak da ifade edilen bu hareket, gerçek olmayan surette bir seçimlik hareket olarak AATUHK m. 110/2’de düzenlenmektedir.

Alacaklılarının takibinden kurtulmak isteyen birtakım borçlular, aslında yapmak istemedikleri bir sözleşmeyi, başkalarına -bilhassa tahsil dairesine- karşı yapıyormuş gibi görünmek konusunda anlaşarak yapmaktadırlar. Kamu borçlularının sıkça başvurdukları bir yol olması itibariyle muvazaalı işlemlerin tespiti ve hükümsüzlüğünün sağlanması yolunda girişimlerde bulunulması, idareye düşen en büyük vazifelerden birisi olmaktadır.

Kamu alacaklarını güvence altına almak için öngörülen yollardan birisi olan iptal davaları çalışmanın başında açıklanmıştı⁵⁵⁰. AATUHK’nın 24. ve 31. maddeleri arasında düzenlenen iptal davaları ile güdülen amaç, bir kamu alacağının tamamının ya da bir kısmının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı hukuksal işlemlerle, borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün hukuksal işlemlerin hükümsüzlüğünü sağlamak ve bu yol ile kamu

⁵⁴⁸ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 379. ; “Borçlu sanık Veli’nin, icra takibinden kısa bir süre önce kendisine ait aracı, yakını olan diğer sanık Rüştü’ye hangi bedelle sattığı araştırılmadan ve borçlunun borcu karşılamaya yetecek başka mal varlığı bulunup bulunmadığı konusunda icra dosyasında yapılan araştırma yeterli görülmediği takdirde, yargılama aşamasında sözü edilen araştırma yapıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayini gerekirken eksik soruşturma ile yazılı biçimde hüküm kurulması bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 17. HUKUK DAİRESİ, T. 15.3.2007 2006/4127; 821 Aktaran, Coşkun, *İcra İflas Suçları*, s. 55.

⁵⁴⁹ Akkaya, a.g.e., s. 78.

⁵⁵⁰ Bkz.: s. 46

alacağını tahsil etmektir⁵⁵¹. Kamu borçlusunun bu Kanun'un 27-28-29 ve 30. maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için genel mahkemelerde dava açılır⁵⁵². Söz konusu maddelerden bilhassa 30. maddede yazılı tasarruf ve işlemler, amme alacağının tahsiline engel olmaya doğrudan yönelmektedir. *'Amme alacağının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar'* başlıklı AATUHK m. 30'da göre; *"borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür."* Şüphesiz ki, bu hüküm, amme alacağının tahsili için kanun koyucu tarafından öngörölmüş bir hukuki tedbirdir. Ancak madde düzenlemesinde yer alan fiillerin aynı zamanda amme alacağının tahsiline engel olma suçuna neden olması bakımından önemini artırmaktadır.

Borçlu tarafından yapılan tek taraflı işlemlerden kasıt, borçlu tarafından tek taraflı irade beyanıyla gerçekleştirilen, başkaca bir tarafa ve irade beyanına ihtiyaç kalmaksızın hüküm ve sonuç doğuran hukuki işlemlerdir. Borçlunun aleyhine başlatılan haksız bir icra takibinde, söz konusu takipten ötürü gönderilen ödeme emrine itiraz etmemesi bu hususta örnek olarak gösterilebilir. Muvazaanın tanımı ve yapısının en az iki irade beyanına ihtiyaç duyması, borçlunun tek taraflı muamelelerini, muvazaalı işlemlerden farklı değerlendirilmesine yol açmaktadır⁵⁵³.

Muvazaalı işlemlerin tayini ve tespitinde dikkat edilecek unsurlara örnek olarak şu durumlar verilebilir;

*Kamu borçlusu ile diğer taraf arasında gerçekleştiren işlemin bedeli, emsallerinin çok altındaysa muvazaa belirtisinden bahsedilebilir. Bedel muvazaası adı

⁵⁵¹ YARGITAY 4. HUKUK DAİRESİ, E. 1982/10311, K. 1982/11654, T. 23.12.1982 Aktaran, Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 213.

⁵⁵² "Dava, tasarrufun iptali istemine ilişkindir. HMK'nın maddesinde, mahkemelerin görevinin ancak kanunla düzenleneceği, göreve ilişkin kuralların kamu düzeninden olduğu hüküm altına alınmış olmakla görev değerlendirmesinin mahkemelerce yargılamanın her aşamasında kendiliğinden yapılması gerekmektedir. AATUHK'nın 24 – 30. maddelerinin uygulanmasından kaynaklanan davada görevli yargı yerinin genel mahkemeler olduğu belirgin bulunmasına karşın, mahkemece eksik inceleme ve yanılığlı değerlendirme sonucu işin esasına girilerek elde edilen sonuca göre karar verilmesi, usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir." YARGITAY 10. HUKUK DAİRESİ, E. 2014/463, K. 2014/360, T. 16.01.2014, E.T. 13.12.2019 www.kazanci.com.tr

⁵⁵³ Örnek verilen tasarruf, muvazaa kapsamına girmese bile, aslı olmayan borçlar ikrar etme olarak değerlendirilebilir. Bu hareket de ilerleyen kısımda inceleneceği üzere, suçun seçimlik hareketlerinden birisidir.

da verilen bu yolla borçlu, satmış olduğu mallardan elde ettiği geliri düşük göstermek suretiyle ilgili birimleri yanıltarak, alacağın tahsilini zorlaştırabilir⁵⁵⁴.

* Bir malını devreden ve bu devrin muvazaalı olduğu ile ilgili kendisine bir suçlama yöneltilen kamu borçlusunun muhtemel savunması, mallarını başka borçlarını ifa etmek amacıyla elinden çıkardığı üzerine kurulacaktır. Başka borçlarının da mevcut olması kuvvetle muhtemel olan borçlunun bu savunması karşısında, gerçekten başkaca borçlarının bulunup bulunmadığı ve bu borçlardan ötürü icra takibi yapıp yapılmadığının tespiti, işlemin muvazaalı olup olmadığının belirlenmesi bakımından önemlidir⁵⁵⁵.

⁵⁵⁴ “Dava, AATUHK’nın 24 ve devamı maddeleri uyarınca tasarrufun iptali istemine ilişkindir. Tapuda gösterilen bedel ile gerçek bedel arasında bir mislini aşan fark nedeniyle AATUHK’nın 28/2 maddesi hükmünce yapılan işlem bağış niteliğinde olduğundan davanın kabulüne karar verilmesi gerekirken delillerin takdiri ve hukuki değerlendirilmede yanılgıya düşülerek yazılı gerekçeyle reddi doğru olmamıştır.” YARGITAY HUKUK GENEL KURULU, E. 2008/15-244, K. 2008/252, T. 19.03.2008, E.T. 13.12.2019 www.kazanci.com.tr ; “Suça konu 34 NHF 33 plakalı aracın satış tarihindeki gerçek değeri üzerinden satış yapıp yapılmadığı bilirkişi marifetiyle tespit edlip, devrin muvazaalı ve alacaklıyı zarar uğratmak kasdıyla hareket edilip edilmediği tartışılarak, sonucuna göre hukuki durumun takdir edilmesi gerekir.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2012/10133, K. 2013/4238, T. 14.03.2013 Aktaran, Coşkun, *İcra ve İflas Suçları*, s. 40.

⁵⁵⁵ “Alacaklı bankadan kullanılan icra takibine konu olmayan yüksek miktarlı konut kredisine dair borcu ödemek için suça konu taşınmazı satarak kredi borcunu ödeyen sanığın yapmış olduğu taşınmaz satışının gerçek bir satış olduğu, alacaklıdan mal kaçırmak amacıyla yapılan suni bir satış olmayıp, alacaklı bankaya olan borcunu ödemek amacıyla yapılan bir satış işlemi olduğu, sanık ve eşinin maaşlarına da ayrıca haciz konulması sebebiyle alacaklının alacağını tahsil etme imkânının bulunduğu, taşınmaz üzerindeki ipoteğin kaldırılması için alacaklı bankanın rıza gösterdiği, sanığın savunmasının inandırıcı olduğu ve dosyada mevcut delillerle desteklendiği, alacaklı vekilinin yazısıyla icra dosya bakiye alacağının haricen tahsil edilmesi sebebiyle dosyanın infaz edilmesini, konulan hacizlerin kaldırılmasını talep ettiği anlaşıldığından, sanığın üzerine atılı alacaklıyı zarara uğratmak için mevcudunu eksiltmek suçunun manevi unsurunun, taşınmaz satışının alacaklıyı zarara sokmak maksadıyla yapılmaması ve satış işleminin alacaklı bankaya olan diğer borçlarını ödemek amacıyla yapılan gerçek bir satış işlemi olması sebebiyle, maddi unsurunun ise alacaklının alacağını alamadığını ispat edememesi sebebiyle gerçekleşmediğinden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi, hatalıdır.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2016/8772, K. 2018/5120, T. 25.04.2018 (Kazancı İçtihat Bankası) “..limited şirketinin hesabından 3.400.000,00 TLyi, ...tarihleri arasında yine sanıkların yöneticisi ve ortağı oldukları...limited şirketine alacaklıyı zarara uğratmak kastıyla devrettiklerinin iddia edilmesi karşısında, her iki şirkete ait defter ve belgeler üzerinde karşılaştırmalı şekilde bilirkişi incelemesi yaptırılarak, aralarında gerçek bir alacak-borç ilişkisi olup olmadığı araştırılıp sonucuna göre hukuki durumlarının takdiri yerine eksik araştırma ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi yasaya aykırı görülmüştür.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2012/ 18388, T. 23.5.2013 ; “ Borçlu sanığa ait hangi malların devredildiği hususu müşteki vekiline açıklattırılarak, buna göre söz konusu malların devredilip devredilmediği, devredilmişse kime ve ne miktarda devredildiği, devirden elde edilen paranın akıbetinin ne olduğu, devrin alacaklısını zarara uğratmak kastıyla yapıp yapılmadığı, sanığın savunmasında belirttiği gibi satılan malların bedellerinin hangi borçlarının ödenmesinde kullanıldığı, bu borçların icra takibine dayanıp dayanmadığı ve tahsilatın icra marifetiyle olup olmadığı araştırılmaksızın eksik inceleme ile karar verilmesi..” YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2010/7216, K. 2011/2, T. 24.01.2011. Aktaran Coşkun, *İcra ve İflas Suçları*, s.45.

*Kamu borçlusunun, hakkında takibe başlandıktan sonra şirketteki paylarının, hisselerini büyük oranda elden çıkarması, işletmenin müstemilatıyla birlikte tapuda devretmesi gibi işlemlerine şüpheyle yaklaşılmalıdır⁵⁵⁶.

* Muvazaalı işlemlerin tespitinde en önemli kriterlerden birisi de işlemin karşı tarafının kimliğidir. Kamu borçlusunun halen evli olduğu eşiyle, boşandığı veya beraber yaşadığı kişiyle yapmış olduğu işlemlerin dayandığı saikin iyi araştırılması gerekir⁵⁵⁷.

* AATUHK m. 28/1'e göre, üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dâhil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar bağışlama hükmündedir. Borçlunun, gerek maddede sayılan gerekse de başkaca akrabalarıyla yaptığı işlemler, ortağı, işçisi, arkadaşı, komşusu gibi borçlunun maksadını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan tasarruflar, muvazaaya açık işlemlerdir⁵⁵⁸.

⁵⁵⁶ Yargıtay bir kararında, borçluya ait taşınmaz üzerinde bulunan ve tapuda kira şerhi mevcut olan benzin istasyonu ve müstemilatın, tapuda devredilmek suretiyle satılmasını, ticari işletmenin önemli bir bölümünün elden çıkarılması ve devri niteliğinde görmüş ve işlemin 3. kişi alacaklıdan mal kaçırmak kastıyla yapıldığını karine olarak kabul etmiştir. YARGITAY 15. HUKUK DAİRESİ, E. 2006/7545, K. 2007/1231, T. 27.02.2007; “ticari işletmenin tamamını veya önemli bir bölümünü satın alan kişi gerekli ilanları yapmamış ve satın alırken alacaklılara haber verilmemiş ise borçlunun mal kaçırmaya kastını bildiği karine olarak kabul edilmektedir. AATUHK'da da borçlunun mal kaçırmaya kastını bilen veya bilmesi lazım gelen kişilerle yaptığı işlemlerin tarihi ne olursa olsun geçersiz olacağı hükme bağlanmıştır. Açıklanan ilkeler dikkate alınmadan yazılı şekilde karar verilmesi hatalıdır.” YARGITAY 15. HUKUK DAİRESİ, E. 2006/2879, K. 2006/4561, T. 18.07.2006, E.T. 24.12.2019 www.kazanci.com.tr

⁵⁵⁷ “sanığın anlaşmalı olarak boşandığı, boşanma ilamına göre, suça konu taşınmazın devredileceği, taşınmazın 24.10.2014 tarihinde sanığa tapuda devrinin yapıldığı, anılan sanık tarafından da taşınmazın 17.03.2015 tarihinde diğer sanığa satıldığı, boşanma tarihinden sonra tarafların birlikte zaman geçirdikleri tanık beyanıyla sabit olduğu gibi UYAP veri tabanından alınan nüfus kayıt örneğine göre sanıkların yeniden evlendikleri, devir işleminin alacaklılardan mal kaçırmaya yönelik muvazaalı bir işlem olduğu dikkate alınarak..” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2016/14717, K. 2018/6947, T. 06.06.2018; “Taşınmaz satış senedi getirilip, sanığın... payını eski eşine devredip devretmediği, satışa konu taşınmazla mahkeme ilamına konu taşınmaz aynı olup olmadığı, tarafların anlaşmalı boşanmaya rağmen aynı evde yaşamaya devam edip etmedikleri ve borcu karşılamaya yeterli malvarlığının olup olmadığı hususları araştırılarak... sonucuna göre hukuki durumun takdiri gerekir.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E.2012/10688, K. 2013/4691, T. 21.03.2013, E.T. 24.12.2019 www.kazanci.com.tr

⁵⁵⁸ “Borçlunun gelini olan Kamile'nin, onun kendisiyle yaptığı tasarruftaki amacını ve ekonomik durumunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir. Mahkemece diğer dava koşulları da araştırılarak, oluşmuş ise davalılar arasındaki tasarrufun davacının alacağı ve fer'ilerini tahsiline yeter miktarda olmak üzere iptaline karar verilmesi gerekirken, satışın ivazsız olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesi doğru olmamış ve hükmün bozulması gerekmiştir.” YARGITAY 15. HUKUK DAİRESİ, E. 2003/4277, K. 2003/5571, T. 19.11.2003; “Davalı Atıf, taşınmazın satış sırasında malik olarak gözükmeye de taşınmazı ihale ile satın alan ve bedelini de ödeyen kişidir. Bu durumda davalılar arasındaki akrabalık ilişkisinden dolayı borçlunun alacaklılarından mal kaçırmak ya da alacaklılarını ızzar kastı ile hareket ettiğini davalı Ali İ.'nin bilebileceği de nazara alınarak davanın diğer şartlarının araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekir.” YARGITAY 17.

3.1.1.2.2.2. Hareketle ilgili değerlendirme

AATUHK'da kamu borçlusunun olası muvazaalı işlemlerine hem hukuki hem de cezai açıdan birtakım yaptırımlar öngörülmüştür. Bu işlemler, iptal davasına konu oldukları gibi aynı zamanda geride kalan mallar borcu karşılamaya yetmediği takdirde borçlunun hapis cezasıyla karşı karşıya kalmasına sebep olmaktadır.

Kaçırarak muvazaa yoluyla başkasının uhdesine geçirme, muvazaanın kurucu unsurlarından birisi olan muvazaa anlaşmasını da içerdiğinden yalnızca icrai hareketlerle gerçekleştirebilir. Muvazaalı işlemin karşı tarafını oluşturan kişi veya kişiler de borçlunun amme alacağına tahsil olma gayesini bildikleri ve borçlunun mal kaçırdığından haberdar oldukları için bu durum suça iştirak bakımından da özellik göstermektedir⁵⁵⁹.

Muvazaalı işlemlerin tespiti bakımından kamu borçlusunun yakın çevresi ile yaptığı tasarrufların mercak altına alınması önem taşımaktadır. Kuşkusuz borçlunun içinde olduğu hukuki ilişkinin diğer tarafının akrabası veya arkadaşı olması, işlemin muvazaalı olduğunu tek başına ispat etmeye yetmeyebilir. Bunun dışında, kamu borçlusunun muvazaalı olduğu düşünülen işlem neticesinde elde edilen satış bedelini nerede kullandığının, eğer başka bir borcuna ilişkin ödeme yaptığını iddia ediyorsa hangi borcuna ilişkin olduğunun ve söz konusu borçla ilgili varsa icra takibi olup olmadığının belirlenmesi, suçun unsurlarının oluşup oluşmadığı konusunda ceza hâkiminde kanaate ulaşılmada yardımcı rol oynayacaktır.

3.1.1.2.2.2.3. Hareketin iptal davaları ile ilişkisi ve bekletici mesele sorunu

Kamu borçlusunun, amme alacağının tahsiline engel olma suçundan mahkûm olması, gerçekleştirilen tasarrufların kendiliğinden iptali sonucunu doğurmaz. Tasarrufun iptali için ayrıca genel mahkemelerde iptal davasının açılması gerekir. Derdest veya sonuçlanmış iptal davalarının, ceza yargılamalarına etkisinin olup olmayacağı ise üzerinde durulmaya değer bir konudur.

HUKUK DAİRESİ, E.2010/11090, K. 2011/6367, T. 20.06.2011, E.T. 24.12.2019
www.kazanci.com.tr

⁵⁵⁹ Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı inceleneceğinden, borçluyla muvazaalı işlem tesis edenlerin, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun bir özgü (mahsus) suç olması nedeniyle müşterek fail olarak değil, yardım eden olarak sorumlu tutulabileceğini söylemekle yetiniyoruz.

Bilindiği üzere ceza muhakemesi, medeni muhakemenin aksine maddi gerçeğin peşindedir. Gerçeğin dışına değil, özüne bakar. Gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından re'sen araştırma ilkesi gereği tarafların talepleri ile bağlı değildirler. Ceza hâkimi, tarafların ileri sürdüğü delillere bağlı olmadığı gibi, hangi hususların hangi delillerle ispat edileceğine dair bir kurala da tabi değildir. Keza CMK m. 217/2 uyarınca, yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir.

Yüklenen bir suçun ispatı, ceza mahkemelerinden başka bir mahkemenin görev alanına giren bir sorunun çözümüne bağlı olabilir. Bekletici mesele (bekletici sorun-ön mesele) bu bağlantının bir sonucudur. CMK m. 218/1 uyarınca ceza mahkemesi, başka bir mahkemenin görev alanına giren sorunla ilgili olarak bu Kanun hükümlerine göre karar verebileceği gibi, bu sorunla ilgili olarak görevli mahkemede dava açılması veya açılmış davanın sonuçlanması ile ilgili olarak bekletici sorun kararı verebilir. Sınırlı olmakla birlikte bazı hallerde kanun koyucu, bekletici mesele yapılmasını zorunlu olarak düzenlemiştir. Ancak bu haller dışında bir olayın bekletici mesele sayılıp sayılmayacağı ihtiyari olup, hâkimin takdirine bırakılmıştır⁵⁶⁰. Özetle, ceza davasında hâkim, dava konusu yapılan uyuşmazlığın çözümünde etkili bulunan ve ceza hukukunun inceleme alanına girmeyen bir sorunun çözümü hakkında gerekirse bizzat karar verebileceği gibi, sorunun çözümünü bekletici mesele kabul edebilir.

Bir özel hukuk kurumu olan muvazaanın varlığının tespiti ve bu muvazaalı işlemin alacaklıdan mal kaçırmak amacıyla yapıp yapılmadığı hususları, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun ispatı bakımından önem taşımaktadır. İşlemin muvazaalı olup olmadığı hakkında görevli ve yetkili ceza mahkemesi pekâlâ karar verebilir. Ancak muvazaalı olduğu düşünülen tasarrufun iptali ile ilgili bir dava açılmışsa o davanın sonuçlanması ve kararın kesinleşmesini bekleyebilir. Tamamen hâkimin takdirinde olan, iptal davasının bekletici mesele yapılması tercihinin, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından uygun olduğu kanaatindeyiz. Keza Yargıtay da,

⁵⁶⁰ “Yine bekletici mesele yapılabilmesi hususunda mahkemeler mutlak sınırsız değildir. Kanun koyucu bazı durumlarda bekletici mesele yapılmasını mutlak zorunlu hal olarak düzenlemiştir. (Kanun hükmünün Anayasa’ya aykırılık iddiası, HMK m. 314) Ancak bu zorunlu haller sınırlıdır. Zorunlu haller dışında mahkemenin takdir hakkı bulunmaktadır. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi ise yukarıda izah edildiği üzere sınırsız değildir. Bu sebeple ceza mahkemesinin bir sorunu bekletici (ön) mesele yapması ancak çok zorunlu ve uzmanlığa dair bir husus söz konusu olduğunda karar vermesi gerekir. Aksi halde davanın uzaması, makul sürede bitirilememesi, adil yargılanma hakkının ihlal edilmesi, davanın uzaması sebebiyle davadan uzaklaşılması sebebiyle delillerin takdirinde hataya düşülmesi gibi sorunlar ortaya çıkacaktır.” YARGITAY 16. CEZA DAİRESİ, E. 2016/450, K. 2016/367, T. 01.02.2016, E.T. 24.12.2019 www.kazanci.com.tr

İİK’da düzenlenmiş bulunan alacaklısını zarara sokmak kasdıyla mevcudunu eksiltmek suçuyla ilgili vermiş olduğu birçok kararında, suça ilişkin işlemlerin iptali için açılan iptal davalarının kesinleşmiş sonuçları beklenilmeden verilen hükümleri, eksik soruşturma gerekçesiyle bozmuştur⁵⁶¹.

3.1.1.2.2.3. Aslı olmayan borçlar ikrar etme yahut alındılar verme

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun seçimlik hareketlerinden sonuncusu, kamu borçlusu tarafından aslı olmayan borçlar ikrar edilmesi veya alındılar verilmesidir. Maddi olarak iki ayrı hareket olmakla birlikte, kanun koyucunun, borç ikrarı veya alındılar verilmesini, bunların asıllarının olmaması olgusuna bağlaması nedeniyle biz de tek bir başlıkta incelemeyi uygun gördük.

Borç ikrar etmek⁵⁶², bir kimsenin bir başka kişiye bir şey verme, bir şey yapma veya bir şey yapmama gibi bir edimi yerine getirmeyi üstlenmesi, kabul etmesi şeklinde tanımlanabilir.

Bir kimsede kendisini borç ikrar etmeye iten çeşitli saikler mevcut bulunabilir. Saik, psikolojik bir olgudur. Bir kişiyi, belirli içerikte bir sözleşme yapmaya sevk eden, bir olay ve durum hakkındaki düşünce ve tasavvurlara saik adı verilir⁵⁶³. Gerçekten, bir sözleşme yoluyla borç altına giren kimse, bu sözleşmeyi birçok hususu göz önüne alarak, belirli bir durum veya olay hakkında sahip olduğu bir fikir ve tasavvurla yapar. Bu düşüncelerin altında bir ihtiyacın giderilmesi olabileceği gibi bağışlama, teminat sağlama gibi çeşitli duygu ve istekler de yatabilir.

⁵⁶¹ “Suça konu tasarrufların iptaline ilişkin olarak açılan Muş Asliye Hukuk Mahkemesi’nin .. esas sayılı dosyanın kesinleşmesi beklenerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ E. 2012/10779 K. 2013/6144 T. 11.4.2013. ; “ Sanığın alacaklısını zarara uğratmak kastıyla... taşınmazdaki hissesini kızı olan Ö.Ç.ye devrettiğinin iddia edilmesi karşısında, taşınmaz satış sözleşmesi de getirtilerek, bu devrin alacaklıyı zarara sokmak maksadıyla yapıp yapılmadığı tartışılıp, taşınmazın satışıyla ilgili tasarrufun iptaline ilişkin Ankara 19. Asliye Hukuk Mahkemesi’nin... esas sayılı dava dosyasının kesinleşmesi beklenerek, sonucuna göre hukuki durumunun takdir edilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ E. 2012/14802 K. 2013/6588 T. 18.04.2013, E.T. 24.12.2019 www.kazanci.com.tr

⁵⁶² İkrar etmek, Adalet Bakanlığı’nın hukuk sözlüğünde, “Saklamayıp söyleme; bildirme, açıkça söyleme; kabul” biçiminde tanımlanmaktadır. <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Ikrar> E.T. 02.01.2020

⁵⁶³ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 3.

Borç ikrar etmek hukuki niteliği itibariyle bir borçlandırıcı işlemdir⁵⁶⁴. Borç ikrar etme TBK m. 18’de düzenlenmiştir. ‘*Borç tanınması*’ başlıklı bu düzenlemeye göre borcun sebebini içermemiş olsa bile borç tanınması geçerlidir. Doktrinde soyut borç tanınması olarak isimlendirilen bu hukuki olgu, borçlunun sebebini göstermeden alacaklıya karşı belirli miktar bir borcunun olduğunu ikrar ve beyandan ibarettir⁵⁶⁵. Soyut borç tanınmasında, borçlunun alacaklıya karşı tanımış olduğu bir borcu ifa etme vaadi söz konusudur. Örneğin; B’nin yapmış olduğu, “*A’ya 10.000 TL borçluyum*” veya “*A’ya 10.000 TL borcum olduğunu kabul ediyorum*” açıklamaları soyut borç tanınmasıdır. Soyut borç tanınmasının en çok görüldüğü alan kıymetli evrak hukukudur⁵⁶⁶.

Kamu borçlusunu pasifini fazla göstermek suretiyle, haczedilebilir mal varlığını azaltarak, alacaklı tahsil dairesinin yürütmekte olduğu takibi zorlaştırmak veya sonuçsuz bırakmak amacıyla başvurabileceği yollardan birisi de aslı olmayan borçlar ikrar etmektir. Başka bir deyişle kamu borçlusu, gerçekte bir sebebe dayanmayan, hiçbir hukuki veya fiili dayanağı olmayan, ticari bir durumla da ilişkilendirilmeyecek bir haldeyken, borç kabul etmek suretiyle takibi akamete uğratma gayreti içerisine girmektedir. Uygulamada bunun genellikle borçlu tarafından kambiyo senedi keşide ederek gerçekleştirildiğini söyleyebiliriz. Yani borçlu, aslında herhangi bir ticari ilişkisi olmadığı, bir sebebe dayanmadığı halde bir başka kimseye bono veya poliçe imzalayarak ya da çek keşide ederek borç altına girmektedir. Böylece piyasaya bir hayli borcu varmış gibi bir görüntü çizen kamu borçlusu, tahsil dairesini yanıltmak suretiyle, kamu alacağının tahsilinin zor olacağı kanaatini uyandırmakta ve belki de tahsilden bu nedenle vazgeçilmesini beklemektedir. Borçlu ile sözde alacaklısının, gerçekte var olmayan hukuki ilişkilerinin bir sonraki adımı, borcunu ödemeyen (!) borçlunun sözde alacaklı tarafından icra yoluyla takip edilmesidir. Aslı olmayan borç ikrarından kaynaklanan söz konusu takip kesinleşince alacaklının yapacağı ilk iş, borçlunun mallarına haciz tatbik ettirmek olacaktır. Taşınmazları başta olmak üzere, malları üzerine aslı olmayan bir borçtan dolayı haciz konulan borçlu böylelikle sonraki tarihli hacizlere karşı bir nevi avantaj elde etmiş olacaktır. Uygulamada, bilhassa satılarak paraya çevrilmesi diğerlerine nazaran daha hızlı ve kolay malların (otomobil, arazi,

⁵⁶⁴ Borçlandırıcı işlemler, malvarlığının pasif kısmını artırır. Malvarlığının aktifini veya oradaki herhangi bir hakkı doğrudan doğruya etkilemez. Böyle bir hakkı derhal başkasına devretme, sınırlama, değiştirme veya ortadan kaldırma sonucunu doğurmaz. Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 1.

⁵⁶⁵ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 192.

⁵⁶⁶ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 192.

konut gibi) üzerinde çok sayıda haciz kaydı/şerhi gören ve zaman itibariyle daha geride olan alacaklılar ya satış istememekte, ya da satıştan sonra payına düşene razı olmaktadır.

Aslı olmayan borçlar ikrar etme, yukarıda izah edildiği gibi kambiyo senedi keşide ederek icrai hareketlerle gerçekleştirebileceği gibif, ihmali bir hareketle de gerçekleştirilebilir. Örneğin borçlunun, aleyhine yapılan ve aslı olmayan, gerçekte bir borca dayanmayan bir ilamsız icra takibinde, ödeme emrine, kanuni süresi içerisinde itiraz etmemesi neticesinde takip kesinleşebilir. Bunun sonucunda takibi kesinleşen alacaklı, borçlunun mallarına haciz tatbik ettirebilir. Böylelikle borçlu müstakbel haciz girişimlerine karşı mallarını güvence altına almış olur.

Borçlu tarafından aslı olmayan alındılar verilmesi de kanun koyucu tarafından yaptırıma bağlanmış bir harekettir. AATUHK m. 62’de belirtildiği üzere, borçlunun üçüncü kişilerde bulunan taşınır ve taşınmazları, hak ve alacakları da haczin kapsamına dâhildir. Borçlu henüz tahsil etmediği muaccel alacaklarının haczini engellemek için tahsil etmişçesine belge düzenleyerek ilgisine verebilir. Ya da parasını önceden ödediği ancak henüz teslim almadığı bir menkulün kendisine teslim edildiğine ilişkin bir belge kaleme alabilir.

3.1.1.2.2.3.1. Hareket ile ilgili değerlendirme

Hakkında takibe başlanmış olan kamu borçlusunun, tahsilata engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla gerek soyut borç tanınması gerekse de aslı olmayan alındılar vermesinin temelinde muvazaa bulunmaktadır. Şöyle ki; kavrama odaklanıldığında, borç ikrar etmek tek taraflı bir irade beyanı (dolayısıyla tek taraflı bir hukuki işlem) gibi dursa da ortada iki taraflı bir işlem yani bir sözleşme mevcuttur⁵⁶⁷. Alacaklının, borçlunun tek taraflı irade beyanına muvafakat etmesi, sözleşmenin kurulması için gerekli ve yeterlidir. Soyut borç tanınması, çok taraflı bir hukuki işlem olmakla birlikte tek tarafa borç yükler. Kamu borçlusunun da tahsili engellemek veya zorlaştırmak maksadıyla borç tanınması ve bu yolda kambiyo senedi taahhüdünde bulunması uygulamada sık rastlanan bir durumdur. Böyle bir kambiyo senedinin lehdarı olan kişinin, alacaklının mal kaçırma niyetini bilmemesi hayatın olağan akışına aykırıdır. Dolayısıyla borçlunun böyle bir hayali borç ilişkisine girdiği tarafla önceden

⁵⁶⁷ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 193.

bir muvazaa anlaşması olduğu kabul edilmelidir. Kaldı ki alacaklıdan mal kaçırmak için bono, poliçe keşide etmek, mutlak muvazaaya verilen klasik örnekler arasında yer almaktadır.

Borçlunun aslı olmayan borç ikrar etmesi veya alındılar vermesi yoluyla amme alacağının tahsiline engel olması, yargılama aşamasında her türlü delille ispatlanabilir. İkrar edilen borç karşılığında verilen kıymetli evrakların akıbetinin ne olduğu, borçlu tarafından evrak karşılığı alındığı öne sürülen ödünç paraların nerelere kullanıldığının incelenmesi, muvazaanın tespiti bakımından önemlidir⁵⁶⁸. Takibin hızlanması için sergilenen davranışlar ve borçlunun maaşının haczine muvafakat vermesi gibi, alacaklıyı zarara sokmaya yönelik girişimlerin bulunması da ispata yarar verilerdir⁵⁶⁹. Ayrıca muvazaa yoluyla yapılan işlemlerin iptalinde olduğu gibi, hakkında açılmış bir tasarrufun iptal davası, menfi tespit davası veya sıra cetveline itiraz davası bulunması halinde; ceza hâkiminin bekletici mesele sayarak söz konusu davalarının sonuçlarının kesinleşmesini beklemesi gerekir⁵⁷⁰. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi bakımından

⁵⁶⁸ “Müştekinin muvazaalı olduğunu iddia ettiği Kırıkkale 2. İcra Müdürlüğü’nün 2005/1770 esas sayılı takip dosyasının dayanağının sanığın borçlu, dayısının alacaklı, tanzim tarihi 25.11.2004, vade tarihi 25.12.2004 olan 40.000.000.000 TL (40.000,00 TL)bedelli bono olduğunun anlaşılması ve sanığın dayısı tanığın da parayı sanığın bankaya olan kredi borcunu kapatması için verdiği ilişkin ifadesi karşısında, senedin tanzim edildiği 25.11.2004 tarihi itibarıyla sanığın bankaya olan kredi borcunun kapatılıp kapatılmadığı, böyle bir kredi borcunun bulunup bulunmadığı araştırılmaksızın eksik inceleme ile sanığın cezalandırılmasına karar verilmesi isabetsiz olduğundan hükmün istem gibi bozulmasına. “YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2010 / 5241, K. 2010 / 6779, T. 22.11.2010, E.T. 02.02.2020 www.hukukturk.com

⁵⁶⁹ “Müştekinin alacağını tahsil için başlattığı icra takibi nedeniyle çıkarılan ödeme emrinin 24.08.2009 tarihinde tebliğinden kısa bir süre sonra 03.09.2009 tarihinde sanık Ü. C. 'ın, kayın biraderi diğer sanık E. O. ile aralarında düzenledikleri bonoya dayanarak icra takibi başlattırıp, aynı gün birlikte icra dairesine giderek ödeme emrini tebellüğünü müteakip sürelerden de feragat ederek haczi kesinleştirdiği ve maaşına haciz tatbik edilmesine muvafakat etmek suretiyle asıl olmayan borç ikrar ederek alacaklılarını zarara soktuğunun iddia edilmesi nedeniyle, savunmaları doğrultusunda sanık E. O. 'ın hangi taşınmazlarını kime ve ne kadarlık bir fiyatla satarak sanık Ü. C. 'a borç para verdiği, satış tarihi ile satışa ilişkin kayıtların tapudan getirilerek dosyaya konulması, borç alınmışsa bu para ile hangi borçların ödendiği hususları araştırılıp sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının takdiri yerine eksik inceleme ile beraatlerine karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2011/3030, K. 2011/1823, T. 11.04.2011, E.T. 01.02.2020 www.lexpera.com.tr

⁵⁷⁰ “Muvazaalı olduğu iddia edilen takibin hayali borç ikrarına dayalı olup olmadığının tespiti bakımından sıra cetveline itiraz davasının; çiftliğin kiralanması ve demirbaşları ile çiftlik hayvanlarının satışında alacaklıyı zarara uğratmak kastının bulunup bulunmadığının tespiti bakımından istihkak ve sıra cetveli davalarının sonuçları bekletici mesele yapılarak beklenilmeden, eksik kovuşturma ile beraat kararı verilmesi, bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2017/6152, K. 2018/12024, T. 19.11.2018; “İcra takibine konu olan senetle ilgili olarak, kıymetli evraktan kaynaklanan menfi tespit davası ve dolandırıcılık suçundan derdest kamu davası bulunduğu anlaşılmakla; bu davaların bekletici mesele yapılması gerektiğinin gözetilmemesi bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2018/1272, K. 2018/11676, T. 12.11.2018, E.T. 02.02.2020 www.kazanci.com.tr

en makul yolun bu olduğu kanaatindeyiz. Muvazaalı işlemlerde olduğu gibi, şeklin ötesine geçilerek, iktisadi öze ulaşıldığında⁵⁷¹, tarafların amacı da gün yüzüne çıkmış olacaktır.

3.1.2. Netice

Netice en genel anlamı itibariyle, icrai veya ihmali bir hareketin dış dünyada yarattığı ve hukukça önemli olan değişikliktir⁵⁷². Tanımından da anlaşılacağı üzere bir insan hareketinin dış dünyada çeşitli sonuçlar doğurması olasıdır. Örneğin, hakkında takibat yapılan bir kamu borçlusunun, kendisine ait bir otomobili, tahsile engel olmak maksadıyla ateşe vererek telef ettiğini düşünürsek, otomobilin ateşe verilmesiyle birlikte alev topunun husule gelmesi, duman çıkması, otomobilden yararlananların bu faydadan mahrum kalmaları nedeniyle duydukları üzüntü gibi çeşitli doğal neticeler meydana gelebilir⁵⁷³. Ancak bu sayılan değişikliklerden yalnız suçun kanuni tanımında yer alan bir veya birkaçı (malın telef olması) ceza hukuku bakımından önem taşır ve netice sayılır.

3.1.2.1. Neticesi Bakımından Suçlar ve Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu

Neticesi bakımından suçlar; sırf hareket suçları – neticeli suçlar, seçimlik neticeli suç- tek neticeli suç olarak incelenmektedir.

3.1.2.1.1. Sırf hareket suçları – neticeli suçlar

Tamamlanması için ayrı bir neticenin aranmadığı suçlara sırf hareket suçu adı verilir⁵⁷⁴. TCK'da yer alan hakaret suçu (m. 125), konut dokunulmazlığını ihlal (m. 116) ve askerî yasak bölgelere girme (m. 332) suçları sırf hareket suçlarına örnektir. Bu suçlarda hareketin fail tarafından gerçekleştirilmesi yeterli olup, suçun kanuni tarifinde ayrıca bir neticenin gerçekleşmesi aranmamıştır.

Ceza hukukunda, çoğu suçun icrai veya ihmali bir hareketin gerçekleştirilmesiyle tamamlanmasına karşın, bazı suçlarda sırf fiilin icra edilmesinden

⁵⁷¹ Akkaya, a.g.e., s. 79.

⁵⁷² Alacakaptan, a.g.e., s. 48; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 191.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 127.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 253.

⁵⁷³ EREM'e göre netice dışında kalan bazı şeyler de (korku, müsamaha, telaş) suçun mahsulüdür. Bu yüzden bu sonuçlar da 'suçun muhassalası' olarak isimlendirilirler. Suçun muhassalaları fiziki, ruhi, iktisadi ve hukuki nitelik taşıyabilirler. Erem, a.g.e., s. 279.

⁵⁷⁴ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 128.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 254.

ayrı olarak kanuni tarifte belirtilen neticenin meydana gelmesi gerekir ki suç tamamlanmış olsun⁵⁷⁵. İşte kanuni tanımında hareketten ayrı olarak, hareketin konusu üzerinde, ondan yer ve zaman olarak ayrılabilir bir etkiyi gerektiren, dış dünyada hareketten ayrılabilen bir neticenin meydana gelmesinin arandığı bu tür suçlara neticeli suçlar adı verilir⁵⁷⁶. Örneğin, kasten öldürme suçunda öldürmeye matuf hareketlerin gerçekleştirilmesinin yanı sıra, bir insanın ölmesi halinde suç tamamlanmış olacak ve fail cezalandırılacaktır. Bu nedenle kasten öldürme, mala zarar verme, hırsızlık gibi suçlar neticeli suçlar olarak isimlendirilmektedir.

Tanımlardan anlaşılacağı üzere, bir suçun neticeli suç olarak nitelendirilebilmesi, suçun kanuni tanımında en az bir neticenin belirtilmesi ile mümkündür. Seçimlik hareketli suçlar bakımından, suçun kanuni tanımında bazı hareketler için bir netice öngörülebileceği gibi, geri kalan hareketler bakımından herhangi bir neticeye yer verilmemiş olabilir. Bu durumla ilgili, VUK'ta düzenlenmiş bulunan vergi kaçakçılığı suçları örnek olarak verilebilir. Seçimlik hareketli bir suç olan vergi kaçakçılığı suçlarının hareketleri, VUK m. 359'da sıralanmıştır. Söz konusu maddeye göre;

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Vergi kaçakçılığı suçunun kanuni düzenlemesine bakıldığında, bu suçun, kimi hareketler bakımından neticesiz suç (sırf hareket suçu); kimi hareket bakımından ise

⁵⁷⁵ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 191.

⁵⁷⁶ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 128.

neticeli bir suç olarak değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır⁵⁷⁷. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif eden bir kimse bu hareketinden bağımsız olarak ayrıca bir netice aranmadığından tahrif olarak değerlendirilebilecek hareketleri gerçekleştirmesiyle birlikte vergi kaçakçılığı suçunun cezasıyla karşı karşıya kalacaktır. Başka bir deyişle, bu hareket bakımından kanun konucu failin cezalandırılması için vergi ziyayı gibi bir netice aranmamaktadır. Keza defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar da bu davranışlarının bir vergi ziyasına sebep olup olmayacağına bakılmaksızın cezalandırılacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu hareketlerle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının sırf hareket suçu olduğu söylenebilir. Ancak yine m. 359'un ilk bendinde sıralanan hareketlerden birisi olan ve “*çift defter tutmak*” olarak isimlendirilen suç açısından durum farklılaşmaktadır. Bu farklılığın sebebi, suçun kanuni tanımında bu hareketten önce gelmek üzere vergi matrahının azalmasından bahsedilmesidir. Öyleyse defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ancak vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu hareketleri gerçekleştirirlerse cezalandırılırlar. Bu hareketin sonucunda, vergi matrahında azalma neticesinin, suçun kanuni tanımında açıkça aranması nedeniyle, bu fiile mahsus olarak vergi kaçakçılığı suçu neticeli bir suç olarak nitelendirilecektir⁵⁷⁸.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun neticesine, suçun düzenlendiği hükümde yer verilmektedir. Şöyle ki, ilgili maddede seçimlik hareketler tahdidi olarak sayıldıktan sonra, bu hareketlerle fail, mallarından bir kısmını veya tamamının varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse, cezalandırılacaktır. O halde **amme alacağının tahsiline engel olma neticeli bir suçtur ve neticesi malların bir kısmının veya tamamının, failin gerçekleştirdiği gerçek veya gerçek olmayan surette davranışlarla yok edilmesi veya azaltılmasıdır.** Dolayısıyla karşımızda, dış dünyada gözlemleyeceğimiz bir malın yok olması veya azalması sonucu bulunmaktadır. Görüleceği üzere, burada bir neden-sonuç ilişkisi göze çarpmaktadır. Şüphesiz, neticeli suçlarda failin sorumluluğunu doğabilmesi için hareket

⁵⁷⁷ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 298.

⁵⁷⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 461.

ile netice arasında bu tür bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir⁵⁷⁹. Örneğin, balık çiftliği işleten bir kamu borçlusunun, hakkındaki takibi sonuçsuz bırakmak amacıyla yetiştirdiği balıkları, bulundukları kafesin ilgili kısımlarını açmak suretiyle denize veya göle salıverse, bu durum AATUHK m. 110/1 bakımından mülkünden çıkarma olarak nitelendirebileceğimiz gerçek surette bir suç fiilidir. Neticesi de artık borçlunun balıklarının üzerindeki mülkiyet hakkının sona ermesidir.

3.1.2.1.2. Seçimlik neticeli suç- tek neticeli suç

Bazı suç tiplerinde tek bir netice bulunurken bazılarında birden fazla netice bulunması mümkündür. Suçun kanuni tanımında birden fazla neticeye yer verilmiş ve bunlardan birinin gerçekleşmesi suçun tamamlanması bakımından yeterli görülümüşse seçimlik neticeli suçtan söz edilmektedir⁵⁸⁰. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu, seçimlik neticeli bir suçtur. Suçun neticesi “varlığını yok eder veya azaltır” biçiminde düzenlendiğinden, fail tarafından hükümde yer verilen hareketlerden biri veya birkaçıyla mal varlığının yok edilmesi de suçun tamamlanması bakımından yeterli olmakla birlikte suçun maddi konusunun tamamen yok edilmeyip, azaltılması ve bunun sonucunda kalan kısmın tahsil dairesinin alacağını karşılamaması da tipiklik için gerekli ve yeterlidir.

3.1.3. Nedensellik (İllyet) Bağı ve Objektif İsnadiyet

3.1.3.1. Nedensellik (İllyet) Bağı

İcra edilen hareket ile gerçekleşen netice arasında nedensellik bağının mevcudiyeti, sorumluluk için şarttır. Nedensellik (illiyet) bağı açıkça belirten ve tanımlayan bir hükme TCK’da yer verilmemiştir⁵⁸¹. Nedensellik bağı, neticeli suçlarda söz konusu olabilen ve suçun kanunda tanımlanmayan bir unsurları arasında yer almaktadır⁵⁸². Fiil ile netice arasında fizik kuralları çerçevesinde ifade edilebilecek bir bağlantının bulunması durumunda nedensellik bağının varlığı kabul edilir.

⁵⁷⁹ Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 129.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 191.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 254.

⁵⁸⁰ Erem, a.g.e., s. 280; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 254.

⁵⁸¹ ÖZGENÇ’e göre tamamen doğal bir olgu olan illiyet bağlantısıyla ilgili olarak Kanun’da genel bir hükme yer verilmemesi, bir eksiklik olmayıp aksine doğru bir tercihtir. Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 194.

⁵⁸² Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 130.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 191.

Nedensellik bağının belirlenmesinde, olmazsa olmazdı (conditio sine qua non) formülü kullanılır. Olmazsa olmazdı formülüne göre, bir hareketi yok saydığımızda netice yine de meydana gelecekse, nedensellik bağının varlığından bahsedilemez.

Gerçekleştirilen hareketin, suçun kanuni tanımında belirtilen neticenin oluşumu bakımından illi bir etkisinin olup olmadığının belirlenmesinde, çeşitli teoriler ileri sürülmüştür.

Şart teorisi; hareketle, netice arasındaki nedensellik bağını tamamen doğal olgu olarak kabul eder⁵⁸³. Neticenin meydana gelmesi bakımından onsuz olmayan her şart, ceza hukuku anlamında sebeptir (olmazsa, olmaz koşulu)⁵⁸⁴. Bu teorisin sorumluluk alanını çok genişlettiği, sonsuz şekilde sebep-sonuç ilişkisine yol açtığı, bazı hususlarda tatmin edici sonuçlara götürmediği; özel problemlere neden olduğu eleştirisi yapılmıştır.

Uygun nedensellik teorisine göre, bir neticenin meydana gelmesine sebebiyet veren hareketlerden yalnızca neticeyi meydana getirmeye elverişli olan hareketler nedensellik değeri taşırlar⁵⁸⁵. Bu teori, hareketler arasında bir ayırım yapmaktadır ve bu ayırmadaki tek ölçüt gerçekleştirilen hareketin neticeyi meydana getirmeye elverişli olup olmadığıdır⁵⁸⁶. Bu ölçüt aynı zamanda karma uygunluk teorisinin de temelini teşkil etmektedir. Buna göre, hareketin gerçekleştirildiği koşullara gidilerek o andaki somut koşullar üçüncü kişinin bilgi ve tecrübesine göre irdelenerek gerçekleşen hareketin, söz konusu neticeyi oluşturmaya uygun olup olmadığı belirlenir⁵⁸⁷. Örneğin, çıkan yangında hasat ettiği buğdayları telef olan ve deposu da kullanılamaz hale gelen borçlunun, yangına neden olan hareketinin bulunup bulunmadığı; var ise bunun yangına neden olup olmadığının tespiti, meydana gelen neticeyi faile yüklemek bakımından önem taşımaktadır. Eğer meydana gelen yangın neticesi, borçlunun anız yakmak istemesi sonucuna bağlı olarak değil de yıldırım düşmesi sonucunda ortaya çıkmışsa, failin

⁵⁸³ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 132.

⁵⁸⁴ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 133.

⁵⁸⁵ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 128.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 268.

⁵⁸⁶ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 193.; Hafizoğulları, Özen, a.g.e., s.179.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 128.

⁵⁸⁷ “Uygun neden-sonuç bağı uyarınca, eylem, niteliği itibarıyla olayların doğal ve alışılmış akımına, hayat denemelerine, objektif ölçülere göre, meydana gelmiş olan zarar türünden bir zararı doğurmaya elverişli ise, o eylemle zarar arasında uygun neden-sonuç illiyet ilişkisi var demektir. Sonuç, eylem ve olaya uygun olmalı, onun bir sonucu olarak görülmelidir. Eğer sonuç, olayların doğal akımına, hayat denemelerine göre beklenemeyecek bir nitelikte ise mantıki anlamda bir illiyet bulunmasına rağmen, eylemi işleyen bu türden anormal, atipik, illete uygun olmayan sonuçtan dolayı sorumlu tutulamaz.” YARGITAY 4. HUKUK DAİRESİ, E. 1984/7621, K. 1984/8641, T. 22.11.1984, E.T. 05.01.2020 www.kazanci.com.tr

hareketi (anız yakması) ile netice (yangında deponun ve buğdayların telef olması) arasında nedensellik bağı bulunmadığından, meydana gelen neticeden fail sorumlu tutulmayacaktır.

3.1.3.2. Objektif Isnadiyet

Neticenin isnat edilebilirliği bakımından, nedensellik bağı gerekli fakat yeterli değildir. Kimi durumda, failin fiili ile netice arasındaki nedensellik bağı varlığının muhafaza etmesine rağmen, neticenin oluşumunda başka bir sebep de etkili olduğu için, neticenin faile isnadı mümkün olmamaktadır⁵⁸⁸. O halde, faili gerçekleştiren neticeden sorumlu tutabilmek için iki aşamalı bir değerlendirme yapılmalıdır. İlk olarak, hareketle netice arasında nedensellik bağının varlığının tespit edilmeli, daha sonra, neticenin faile objektif olarak isnadı araştırılmalıdır⁵⁸⁹.

Failin sorumluluğunun kabul edilebilmesi için netice, “*failin eseri olmalıdır.*” Üçüncü kişinin veya bir rastlantının eseri olmaması icap eder. Örneğin, işyerindeki CNC torna tezgâhının kontrol panelini, haciz memurlarınca muhafaza altına alınmadan hemen önce sökmek suretiyle, değerden düşürerek amme alacağının tahsiline engel olma suçunu işlemeye kasteden borçlunun, icra hareketlerini tamamlayamadan engellendiğini düşünelim. Söz konusu tezgâh, haciz memurlarınca muhafaza altına alınıp yediemin deposuna götürülmek için vince takıldığı esnada vinçten kurtularak yere düşmüş ve zarar görmüş olsun. Burada, CNC torna tezgâhının değerinin düşmesi şeklinde beliren neticeyle, failin ilk hareketi arasında neden-sonuç ilişkisi bulunmadığı gibi, tezgâhın zarar görmesi sonucunda değerden düşmesi neticesi, faile yükletilemez.

Failin davranışlarının hukuken önem taşımayacak ölçüde tehlike artırması hallerinde de gerçekleşen netice faile objektif olarak isnat edilemez. Örneğin, üniversitede eğitim alırken almış olduğu öğrenim kredisini geri ödememesi nedeniyle hakkında takip başlatılan bir kamu borçlusu, takibe istinaden fiilen haczedilen motosikletini, yağmurlu bir günde, dere yatağına yakın bir bahçede bırakmıştır. Yağışın hızını aniden artırması sonucunda debisi olağanüstü şekilde yükselen sulara kapılan motosiklet kullanılamaz hale gelmiştir. Böyle bir durumda ortaya çıkan zarar neticesinin faile isnat edilmesi mümkün gözükmemektedir.

⁵⁸⁸ Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 196.

⁵⁸⁹ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 132.

3.2. SUÇUN MANEVİ UNSURU

Manevi unsur, işlenen fiil ile işleyen kişi arasındaki manevi veya psikolojik bağı ifade eden, suçun unsurlarından bir diğerine verilen addır⁵⁹⁰. Bir davranış ancak manevi unsurun varlığı halinde tipe uygun olarak nitelendirilebilir. Başka bir deyişle ceza hukukunda, failin cezalandırılabilmesi için somut hareketin, manevi nitelikte birtakım şartlarla birlikte yapılmış olması araştırılır⁵⁹¹.

İlkel ceza hukukunda, sorumluluğun kolektif olduğu kabul edilmekte, zararlı bir neticenin sadece gerçekleşmesi bile fiilin suç sayılması için yeterli görülmekteydi. Bu dönemdeki gelişmemiş hukuk için insanın hareketi ile netice arasında bir nedensellik bağı bulunması dışında cezalandırma için başka bir unsur gerekmemekteydi⁵⁹². Hukuk bilincinin de gelişmesiyle, bir doğa olayı veya bir hayvanın verdiği zararlar, insan tarafından verilen zarar arasında fark bulunduğu, birinci gruptaki zararların önüne geçilmesi mümkün görülmezken, insanın yaptığı hareketlerin sonucunu öngörebileceği ve bu nedenle bu hareketleri yapmaktan çekinebileceği anlayışı yaygınlaşmaya başladı⁵⁹³. İşte bu görüşün sonucu olarak, insanın iradesiyle hareket ettiği düşünülerek, fiilin suç teşkil edebilmesi için, failin zararlı neticeyi istemiş ve öngörecektir durumda bulunmuş olması aranmıştır.

Manevi unsurun, günümüzdeki hukukta kast ve taksir olmak üzere iki görünüş biçimi vardır. Failin iradesi hem davranışı hem de neticeyi kapsar şekildeyse failin kastından söz edilirken, fail iradesi neticeyi kapsamıyor ve sadece davranışa yönelikse, yani maddi unsurun bileşenlerinden yalnızca birine ilişkinse, taksirin varlığından söz edilir⁵⁹⁴. TCK'da manevi unsura ilişkin kavramlar m. 21 ve m. 22'de düzenlenmiştir. Kanunun, manevi unsura ilişkin sistematığına bağlı olarak önce kast daha sonra ise taksir incelenerek, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun manevi unsuru açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.1. Kast

⁵⁹⁰ Dönmezer, Erman, a.g.e., s.157.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 242.; Hafızogulları, Özen, a.g.e., s. 240.

⁵⁹¹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 214.

⁵⁹² Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 215.

⁵⁹³ Erem, a.g.e., s. 405.; Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 215.

⁵⁹⁴ Hakan Karakehya, *İradilik Unsuru Bağlamında Ceza Hukukunda Kast*, 1. b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2010, s. 17.

3.2.1.1. Genel Olarak

Kast TCK m. 21’de, “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” biçiminde tanımlanmaktadır. Madde gerekçesinde, kişi ile işlediği suçun maddî unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade ettiği söz edilen kast, bilme ve isteme olmak üzere iki temel unsur üzerine inşa edilmektedir. Bu husus, TCK m. 21 gerekçesinde “Suçun kanuni tanımındaki maddî unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunludur.” şeklinde bir zorunluluk olarak ifade edilmektedir.

3.2.1.2. Kastın Unsurları

3.2.1.2.1. Bilme

Bir suçun kanuni tanımında yer alan bütün maddi unsurlar kastın kapsamına dâhil olup, fail tarafından bilinmelidir. YCGK bir kararında bu hususu şu şekilde ifade etmektedir; “Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olup, bu unsurlara dair bilgisizlik, eksik ya da hatalı bilgi, maddi unsurlara dair bir hatadır. Bu hatanın kastın varlığına engel olacak düzeyde bulunması halinde sanığa ceza verilmeyecektir⁵⁹⁵.”

Fail tarafından bilinmesi gereken ilk unsur, suçun konusudur. Örneğin, zilyedinin rızası olmaksızın aldığı taşınabilir malın başkasına ait olduğunu bilmeyen kimsenin kasten hareket ettiği söylenemez⁵⁹⁶. Keza amme alacağının tahsiline engel olma suçunda fail, başkasına ait olduğunu zannettiği ancak kendisine ait olan bir tabloya zarar verirse, bu suç bakımından kastının olmadığı kabul edilmelidir.

Kastın birinci unsuru olan bilme, nedensellik bağına da kapsar. Yani fail öngördüğü hareketten yine iç dünyasında canlandığı neticenin hangi suretle doğabileceğini de önceden düşünmüş bulunmalıdır⁵⁹⁷. Ancak failin bilmesi gereken şey, hareketinden doğacak olan neticedir. Yoksa bu neticenin nasıl doğacağı değildir. Dolayısıyla nedensellik bağındaki önemsiz sapmalar kastın varlığı bakımından önem taşımaz.

⁵⁹⁵ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2013/14-564, K. 2013/445, T. 12.11.2013, E.T. 10.02.2020 www.kazanci.com.tr

⁵⁹⁶ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 236.

⁵⁹⁷ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 236.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Bilgisi Genel Hükümler*, s. 258.

3.2.1.2.2. İsteme

Kastın ikinci unsuru istemedir. Failde neticeyi isteme (irade etme) mevcutsa, bilme unsuru bakımından ayrıca bir araştırma yapmaya gerek bulunmayabilir. Yani fail, istediği şeyleri aynı zamanda bilir. Ancak bunun tersi her zaman mümkün olmayabilir. Bir şeyin bilinmesi, onun istenmesi anlamına gelmeyebilir. Başka bir deyişle fail hareketinin nasıl bir netice meydana getirebileceğini bilir, ama bu neticeyi istemeyebilir. Bu nedenle, kastın varlığının ortaya çıkarılmasında, bilme unsurunun tespitinden sonra, ikinci bir inceleme yapmak ve isteme unsurunun da buna eklenip eklenmediğinin araştırılması gerekir⁵⁹⁸. İsteme, bilmeyi gerektirdiği için fail neleri biliyorsa onları istemeli, böylece bilme ve isteme unsuru birbirine uygun olmalıdır.

İsteme unsuru, kast ve taksirin birbirinden ayrılmasına yardımcı olma görevi gördüğü gibi kastın da kendi içinde sınıflandırılmasını sağlar⁵⁹⁹.

3.2.1.3. Kastın Türleri

TCK'nın kastı düzenleyen 21. maddesinde, kastın sadece iki türünden söz edilmektedir. Bunlar, doğrudan kast ve olası kasttır. Ancak gerek doktrin gerekse uygulama bakımından kast, daha da çeşitli ayrımlara tabi tutulabilmektedir. Biz de bu ayrımlara göre kast türlerini incelemeye çalışacağız.

3.2.1.3.1. Başlangıçta kast- eklenen kast

Kast, genelde hareket ile aynı zamanda mevcuttur. Failde, neticeyi meydana getirmeye yönelik hareketlerin yapıldığı anda var olan ve sona ermesine kadar mevcut olan kasta, başlangıçta kast denir⁶⁰⁰. Failin, önceden anlaştığı yakınına kambiyo taahhüdünde bulunarak, muvazaalı bir şekilde borç altına girdiği durumda, tahsili zorlaştırmak veya sonuçsuz bırakmak kastı başlangıçta bulunmaktadır. Ne var ki bazı durumlarda kast hareketin yapıldığı sırada bulunmamakta, aksine sonradan belirmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan kasta sonradan veya eklenen kast adı verilmektedir. Gerçekten de suç oluşturmayan bir harekete başlayan fail, sonradan

⁵⁹⁸ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 239.

⁵⁹⁹ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Bilgisi Genel Hükümler*, s. 259.

⁶⁰⁰ Nuri Düzgün, Şerafettin Elmacı, 5237 sayılı TCK'ya Göre Olası Kast- Bilinçli Taksir v Taksirle İşlenen Suçlar, 2. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2009, s. 38.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 389.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 262.

oluşan kastı ile suç tipini ihlal edebilir. Örneğin amme alacağının tahsiline engel olma suçunu işlediği şüphesiyle polis tarafından gözaltına alınan bir kimse, masum olduğu anlaşılmasına rağmen salıverilmezse TCK m. 109’da düzenlenmiş bulunan kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu işlenmiş olur.

Eklenen kastın bir başka halinde, fail belirli bir neticeye yönelik olarak hareketine başlar ancak bu neticeler tamamlanmadan maksadını değiştirerek başka bir neticeye neden olur. Örneğin, hakkında başlatın takibi sonuçsuz bırakmak amacıyla villasının çatısındaki güneş enerji sistemini sökmek suretiyle değerden düşürmek isteyen kamu borçlusu, bu işlemi gerçekleştirmek için villanın çatısına çıkıp söküm işlemine başladığı esnada, uzun süredir öldürmeyi düşündüğü hasmının yoldan geçtiğini görür ve elindeki keseri fırlatarak ağır bir şekilde yaralanmasına neden olur. Bu olayda hareketine amme alacağının tahsiline engel olmak maksadıyla başlayan fail, daha sonra maksadını değiştirerek adam öldürmeye teşebbüs suçuna geçmiştir.

3.2.1.3.2. Ani kast- tasarlama kastı

Fail ani bir kararla suçu işlemişse, yani; suç kararının alınmasıyla icra hareketlerinin başlaması arasında kayda değer bir süre geçmemişse ani kasttan söz edilir⁶⁰¹. Tasarlama ise bir suçu önceden düşünüp taşınarak işlemektir. Yani suç kararının alınmasıyla suçun işlenmesi arasında bir zaman aralığı söz konudur. Tasarlama, iyice düşünülmüş ve daha sonra harekete geçilmiş olması nedeniyle kastın en yoğun şeklidir⁶⁰².

TCK’da tanımı bulunmayan ve doktrinde tartışmalı bir husus olan tasarlama kastı sadece failin tehlikeli ruh halini ortaya koyması ve suçun başarılı bir sonuca varmasını olanaklı kıldığı, mağdurun da kurtulabilme ihtimalinin düşük olması sebebiyle, TK m. 82/1-a hükmü uyarına kasten öldürme suçunun nitelikli halini oluşturmaktadır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu ani kastla işlenebilen bir suçtur. Tasarlanarak işlenmesi daha fazla ceza verilmesini gerektirmez.

3.2.1.3.3. Doğrudan kast- olası kast

⁶⁰¹ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 266.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 94.

⁶⁰² Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 266.

Doğrudan kast, failin asıl hedefine yönelik kastıdır. Yani kesin olarak öngördüğü ve istediği sonucu gerçekleştirmeye yönelik kastıdır. Failin gerçekleştirmeyi istediği sonuca zorunlu olarak bağlı olan ve ondan ayrılması mümkün olmayan sonuçları öngördüğü durumlarda, bu sonuçlar bakımından da doğrudan kastla hareket ettiği kabul edilir⁶⁰³. Örneğin otomobilini alacaklıya teslim etmek istemeyen kamu borçlusu, otomobilin altına düzenek yerleştirip havaya uçursa, otomobilin telef olmasının yanı sıra içinde seyahat eden kimselerin ölümünden de doğrudan kastı nedeniyle sorumlu olur.

TCK m. 21’de doğrudan kasttan ayrı olarak olası kast da tanımlanmıştır; *“Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır”*. Kanun’da yapılan bu tanımla, olası kastta bilme unsuru anlamında öngörmenin yeterli olduğu; istemenin ise gerekli olmayıp, kabullenme veya göze almaya indirgendiği sonucu anlaşılmaktadır⁶⁰⁴. Olası kastı doğrudan kasttan ayıran ölçüt, suçun yasal tanımındaki unsurların gerçekleşmesinin muhakkak olmayıp, muhtemel olmasıdır⁶⁰⁵. TCK m. 21/2 gereği, suçun olası kastla işlenmesi halinde temel cezada indirim yapılması öngörülmüştür.

Kasten işlenebilen suçlar ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Ancak kanundaki tanımında “bilerek” ifadesine yer verilmiş suçlar, (Örn.; TCK m. 267 iftira suçu, m. 197/2 parada sahtecilik suçu gibi) sadece doğrudan kastla işlenebilir.

Tipik fiilde sübjektif nitelikte, örneğin amaç, saik, gaye ile ilgili bir özellik söz konusu ise bu suçlar da olası kastla işlenemez⁶⁰⁶. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun kanuni tanımında, failin kastın yanında ayrıca belli bir amaçla hareket etmesi arandığı için *bu suçun olası kastla işlenebilmesi mümkün değildir*. Gerçekten de bu tür

⁶⁰³ “Önünden geçen bir kişiye hızla çarparak onu sürükleyen fail, bu eyleminin sonucunda ölüme sebep olacağını bilebilecek durumda olduğu halde hareketini sürdürmüştür. Somut olayda ölüm, beklenir değil muhakkaktır. Yerel mahkemece sanığın, maktulün ölmesini istediği yönünde dosyaya yansımış her hangi bir delil bulunmadığı, öldürmesi için de bir sebep bulunmadığı gerekçeleriyle önceki hükümde direnilmiş ise de, bir an için failin yaralama kastı ile hareket ettiğini kabul etsek dahi, aracını maktulün üzerine hızla sürerek onu 80-100 metre sürükleyen fail, ölüm sonucunu istemese de, günlük hayat tecrübelerimize göre böyle bir olayda ölüm sonucunun doğması kaçınılmaz olup, fail bu sonuçtan doğrudan kast kuralları uyarınca sorumlu tutulmalıdır” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2010/1-171, K. 2010/232, T. 23.11.2010, E.T. 10.02.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁰⁴ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 250.

⁶⁰⁵ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2010/1-171, K. 2010/232, T. 23.11.2010, E.T. 10.02.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁰⁶ Özbek, TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunu’nun Anlamı Cilt 1, s. 237- 244.

bir suçta failin suçun neticesine, olursa olsun veya gerçekleşirse gerçekleşsin gözüyle bakması pek mantıklı gözükmemektedir. Failin yegâne amacı suçun kanuni tanımında yasaklanan neticeye ulaşmaktır.

3.2.1.3.4. Bir sübjektif haksızlık unsuru olarak amaç (maksat) & saik

Kasten işlenen bazı suçların tanımlarında, suç tipindeki unsurlara yönelik kastın yanı sıra başka sübjektif unsurlara da yer verilmektedir. Bu unsurlar da kast gibi korunan hukuksal değere yönelik faildeki hareket iradesini belirtirler ve amaççı bir yapıya sahiptirler⁶⁰⁷. Bu tür suçlarda kastın varlığının tespit edilmiş olması haksızlığın oluşması bakımından yeterli değildir. Fiilin tipte belirlenen amaca yönelik olarak işlenmiş olup olmadığı da ayrıca araştırılmalıdır.

Saik kasttan önce gelen, kastı hazırlayan bir düşüncedir⁶⁰⁸. Amaç ise failin suç tipinde yer alan eylemin yapılmasındaki hedeftir. Saik denilen olgu ise kastın ortaya çıkmasındaki itici güçtür, bir başka deyişle motor vazifesi görür. Bu noktada saik, suçun kanuni tanımında belirtilen neticeyi gerçekleştirmeye yönelik olarak, kişinin iç dünyasında oluşan ve harekete yön veren, kasttan önce gelen, kastı hazırlayan düşüncedir⁶⁰⁹.

Amaç haksızlığı oluşturan, haksızlığı artıran veya haksızlığı azaltan bir unsur olabilir⁶¹⁰. Örneğin, TCK m. 282’de hüküm altına alınan, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunda, alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tâbi tutan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu nedenle, failin güttüğü amaç bu suçun oluşabilmesi bakımından bir unsur haline gelmiştir⁶¹¹. Yağma suçunun suç örgütüne yarar sağlamak

⁶⁰⁷ Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 171.

⁶⁰⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 311.

⁶⁰⁹ Özbek, *TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunu’nun Anlamı Cilt 1*, s. 236.

⁶¹⁰ Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 251.

⁶¹¹ Madde gerekçesinde “Söz konusu suç, seçimlik hareketli bir suç olarak tanımlanmıştır. Birinci seçimlik hareket, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerinin yurt dışına transfer edilmesidir. Bu seçimlik hareketin gerçekleştirilişi sırasında, yurt dışına transfer edilen malvarlığı değerlerinin suçtan elde edilmiş olduğunun bilinmesi gerekir. Başka bir deyişle, bu seçimlik hareket açısından kastın varlığı yeterlidir. İkinci seçimlik hareket ise, serbest hareket olarak belirlenmiştir. Bu hareketler açısından önemli olan, bunların gerçekleştirilişi sırasında güdülen amaçtır. Başka bir deyişle, suçtan elde edilen malvarlığı değerlerinin, gayrimeşru kaynağını gizlemek ve meşru bir yolla elde edildiği

maksadıyla işlenmesi hali TCK m. 149'da basit haline nazaran daha fazla ceza verilmesini gerektirirken, aynı suçun bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın tahsili amacıyla işlenmesi m. 150'de daha az cezayı gerektiren hal olarak nitelendirilmiştir.

3.2.1.3.4.1. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda amaç

Amaç veya saikin sübjektif nitelik taşıdığı suçların düzenlediği kanun hükümleri incelendiğinde, suçların kanuni tanımında “amacıyla, maksadıyla veya saikiyle” kavramlarının kullanıldığı göze çarpmaktadır. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun düzenlendiği AATUHK m. 110'da benzer bir durum söz konusudur. Amme alacağının tahsili için hakkında takip işlemlerine başlanan borçlu, kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak *maksadıyla* mallarından bir kısmını veya tamamını, ilgili maddede yer verilen seçimlik hareketleri gerçekleştirmek suretiyle gerçek surette veya gerçek olmayan surette varlığını yok eder veya azaltırsa cezalandırılır. Kamu borçlusu hem hareketleri bilmekte ve istemekte hem de neticeyi öngörmekte ve doğrudan istemektedir. Ancak suçun oluşabilmesi için kastın yanı sıra failin söz edilen amaç doğrultusunda hareket etmesi gerekir.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından iki amaç söz konusudur

1. Kısmen veya tamamen tahsile engel olmak
2. Tahsili zorlaştırmak

Kanun tarafından öngörülen ilk amaç, borçlunun aleyhine yürütülen takibin sonuçsuz kalmasını sağlamasına yöneliktir. Fail malvarlığına ait değerleri gerek mülkünden çıkararak, gerekse muvazaa yoluyla başkasının uhdesine geçirmek suretiyle tahsili imkânsız hale getirerek, alacaklı idarenin, alacağına ulaşma çabalarının boşa çıkmasını amaçlamaktadır. Bu neticeye ulaşamasa bile kanaatimizce borçlu, haczedilerek muhafaza altına alınmasını veya satılarak paraya çevrilmesini istemediği, değeri düşse bile elinin altında olmasını isteyebilir. Böylece alacaklı idarenin, değer kaybetmiş mallar yerine başka mallarına yönelmesini sağlayabilir. Bir diğer ihtimal de borçluların, kaydi hacizleri yapılan malların, fiili hacizleri yapılmalarından ve/veya

konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla çeşitli işlemlere tabi tutulması gerekir. Bu işlemler, değişik şekillerde gerçekleştirilebilir. Örneğin, yurt dışında işlenmiş olan bir suçtan kaynaklanan gelirin, meşru yolla elde edilmiş bir para görüntüsüyle yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı çerçevesinde ülkeye sokulması hâlinde de bu suçun oluştuğunu kabul etmek gerekir.” Denilmek suretiyle bu hususun altı çizilmektedir. AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 529.

muhafaza altına alınmalarından hemen önce, mallardan değerli parçaların sökülmesi suretiyle deyim yerindeyse kurtarabildiklerini kurtarmak ya da malların satışına engel olmak istemeleridir⁶¹².

Borçlunun bir taşınmazını veya taşınırlarını 3. kişilere devri, suçun tamamlanması için yeterli olmayıp, söz konusu fiillerin tahsile engel olma amacıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yargılama makamının ceza verirken, failde tahsile engel olma kastının var olup olmadığının her türlü delille şüpheden uzak bir biçimde açıkça ortaya konup konmadığını gözetmesi gerekmektedir⁶¹³.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu için kanun koyucunun öngördüğü bir diğer amaç ise tahsili zorlaştırmaktır. Dolayısıyla failin kastı, tahsile bütünüyle engel olmak olmasa bile bu unsur bakımından koşulun yerine geldiği varsayılacaktır. Bu amaç, tahsile tamamen engel olmak yerine birtakım engeller yaratmak suretiyle zaman kazanmak, tahsilin nihayete erişmesini uzatmaya matuftur. İki arasındaki farkın mutlak bir biçimde ortaya konması şart olmayıp her iki amaç maddede “veya” bağlacı ile bağlanarak seçimlik amaç olarak öngörülmüştür.

⁶¹² “ ..borcun ödenmemesi üzerine taşınmazın alacağa mahsuben satın alındığı, ... tarihinde teslim alınmak üzere gidildiğinde ayrıntısı tutanakta belirtildiği şekilde satışa engel olmak kastıyla taşınmaza zarar verilip eklentilerin dışarı çıkarıldığıının iddia edilmesi karşısında, taşınmazın en son kullanan tespit edilip, tutanakta belirtilen eşyaları kimin götürdüğü ve taşınmaza kimini zarar verdiği araştırılarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdiri yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi, Yasaya aykırı olduğundan kararın bozulmasına..” YARGITAY 11.CEZA DAİRESİ, E. 2012/20189, K. 2013/12360, T. 05.09.2013; “ ...plakalı aracın Seydişehir Toros yediemin otoparkına önemli parçaları sökülerek çekici ile bırakıldığı, sanıkların alacaklıyı zarara sokmak kastıyla mevcudunu eksilttiğini iddia etmesi karşısında, suça konu aracın parçalarının sökülerek yediemin deposuna kimlerin getirdiği araştırılıp, bu konuda varsa tanıklar da dinlenerek sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının takdiri yerine eksik araştırma ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi, yasaya aykırı, şikâyetçi vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan hükmün istem gibi bozulmasına..” YARGITAY 11.CEZA DAİRESİ, E. 2012/17278, K. 2013/9044, T. 30.05.2013 (Aktaran Mahmut Coşkun, İcra-İflas Suçları Disiplinsizlik Eylemleri ve Yargılama Usulü, 2. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016, s. 35).

⁶¹³ Buna benzer bir suç olan ve İİK 331. maddede düzenlenmiş bulunan alacaklıyı zarara sokma kastıyla mevcudu azaltma suçuyla ilgili kararlarda Yargıtay, failin zarar kastıyla hareket edip etmediğinin, yargılamayı yapan mahkemece irdelenmesini şart koşmaktadır. “Şikâyetçi vekilinin, borçlu aleyhine icra takibine konu ettiği çekten kaynaklı borcu ödemekten kaçınmak amacıyla sahip olduğu taşınır araçlarını üçüncü kişilere muvazaalı şekilde sattığını veya satış bedelini alacaklıyı zarara uğratmak amacıyla mülkünden çıkartarak borcunu ödemediğini iddia etmesine rağmen, satışların şirket kayıtlarında gösterilip gösterilmediği, muvazaalı olup olmadığı, araçların gerçek ve kağıt üzerindeki değeri, fiilen kimin kullanımında olduğu, ödemenin ne şekilde yapıldığı, alıcının borçlu şirket ile arasındaki ticari iş ilişkisi, borçlunun satış karşılığında elde edilen satış bedelini nerede veya diğer hangi borçların ödenmesinde kullanıldığının diğer delillerle birlikte değerlendirilip ispatlanmasını gerekmesi, dolayısıyla mahkemece buna göre İİK 331. maddesinde belirtilen suçun unsurlarının oluşup oluşmadığı ile sanıkların hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken, eksik inceleme sonucu sanıklar hakkında yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi, hatalıdır.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2016/14558, K. 2018/4498, T. 12.04.2018, E.T. 10.03.2020 www.hukukturk.com

3.2.2. Taksir

Taksirli suç, kişiyi daha basiretli, başkasının haklarını daha fazla koruyucu bir şekilde hareket etmeye zorlayan birtakım kuralların ihlalden doğmaktadır⁶¹⁴. Taksir, TCK m. 22/2’de, “*dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Taksirli suçlarda fail, kendi yetenekleri, algılama gücü, tecrübeleri, bilgi düzeyi ve içinde bulunduğu koşullar altında, objektif olarak var olan dikkat ve özen yükümlülüğünü öngörebilecek ve yerine getirebilecek durumda olmalıdır. Bütün bu yeteneklere sahip olmasına rağmen bu yükümlülüğe aykırı davranan kişi, suç tanımında belirlenen neticenin gerçekleşmesine neden olması durumunda, taksirli suçtan dolayı kusurlu sayılarak sorumlu tutulacaktır⁶¹⁵.

Kasten işlenen belirli haksızlıkların suç olarak tanımlanması kuraldır. TCK m. 22/1’de “*Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır*” denilmek suretiyle taksirli sorumluluğun istisnai olduğunun altını açıkça çizilmiştir⁶¹⁶. Buna göre, taksirle işlenmiş bir fiilin cezalandırılabilir olabilmesi için, suça ilişkin kanunda yapılan tanımda bunun açıkça belirtilmesi gerekir⁶¹⁷. O halde, hareket kasıtlı değilse ve o suç tipinin taksirle de işlenebileceği kanunda öngörülmemişse suç oluşmaz.

Sonuç olarak, amme alacağının tahsiline engel olma suçu, istisnai bir sorumluluk türü olan taksir açısından bir özellik göstermemektedir. Suçun taksirli hali, kanunda suç olarak açıkça düzenlenmemiştir. Kaldı ki daha önce de izah edildiği üzere, failin kastın yanı sıra belirli bir amaçla hareket etmesi gereken suçların, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı bir davranıştan ötürü işlenmeleri mümkün değildir. Tüm bu nedenlerle *amme alacağının tahsiline engel olma suçu taksirle işlenemez*.

⁶¹⁴ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 276.

⁶¹⁵ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 172.

⁶¹⁶ “TCK m. 22/2’de taksir, “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Taksirin tanımına yer vermeyen 765 sayılı TCY’nın 45. maddesi, cürümlerde kastın aranacağı kuralını koyduktan sonra, bu kuralın istisnası olarak “failin bir şeyi yapmasının veya yapmamasının neticesi olan bir fiilden dolayı kanunun o fiile ceza tertip ettiği ahval müstesnadır.” demek suretiyle, kast olmaksızın da bir kimsenin taksirli davranışı nedeniyle cezalandırılabilirliğini kabul etmiş, aynı yasanın bazı hükümlerinde “tedbirsizlik”, “dikkatsizlik”, “meslek ve sanatta acemilik”, “nizama evamir ve talimatlara riayetsizlik” kusurluluk halleri olarak belirtilmiştir. Taksir, görüldüğü gibi istisnai bir kusurluluk şeklidir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2007 / 192, K. 2007 / 211, T. 16.10.2007, E.T. 11.03.2020 www.kazanci.com.tr

⁶¹⁷ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 267.; Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 266.; Erem, a.g.e., s. 496.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 396.

3.2.3. Kastı Kaldıran Hata

3.2.3.1. Genel olarak hata

Hata, ceza hukuku dışında, vergi hukuku, borçlar hukuku gibi farklı hukuk dallarında hüküm ve sonuçları olan önemli kavramlardan birisidir. TDK büyük sözlükte “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanlış⁶¹⁸” olarak tanımlanan hatanın temelinde kişinin tasavvuru, zihninden geçirdikleri ile gerçeğin birbirine uymaması bulunmaktadır.

Vergi hukukunda hata, VUK'ta vergi hatası olarak öngörülen vergilendirme sakatlıklarıdır. Bunlar aynı zamanda düzeltme işleminin konusunu oluştururlar. Vergi hatası, vergi miktarına doğrudan etkide bulunarak fazla ya da eksik vergi tarhına, tahakkukuna veya tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar veya değerlendirme yanlışlıklarıdır⁶¹⁹. Vergi hatası sayılan sakatlık türleri VUK m. 116 ve 117'de sayıldıktan sonra, devamında düzeltme işlemi hükme bağlanmıştır. Hataların düzeltilmesi mekanizması, hatalı vergilendirmeyi sonlandırdığından vergi borcunu ortadan kaldıran sebeplerden birisini teşkil ederken diğer yandan da bilhassa şekli vergi hukuku açısından uyumsuzlukların idari yolla çözüm yöntemlerinden birisi sayılmaktadır.

Borçlar hukukunda hata ise irade bozukluğu hallerinden birisi olarak kabul edilir. TBK hata yerine “yanılma” terimini kullanmaktadır. TBK'da tıpkı mülga BK'da olduğu gibi hatanın (yanılmanın) tanımı yapılmamış, 31. ve 32. maddelerde sınırlayıcı olmamak üzere örnekler gösterilmiştir. Kısaca, iç irade ile açıklanan irade arasındaki bilmeyerek yapılan uyumsuzluk olarak tanımlanan hatanın (yanılmanın) bir irade bozukluğu sayılarak sözleşmeyi hükümsüz hale getirmesi esaslı bir yanılma olması şartına bağlanmıştır. Başka bir deyişle, yanılma esaslı olarak kabul edildiği takdirde yanılan taraf sözleşmeyle bağlı olmayacaktır. Hatanın (yanılmanın) esaslı kabul edilebilmesi için uygulamada ve bilimsel alanda ortaklaşa benimsendiği gibi, girilen taahhüdün başlıca sebebini teşkil etmesi, daha açık söyleyişle hem yanlışlığa düşen taraf yönünden (sübjektif unsur) hem de iş hayatındaki dürüstlük kuralları (objektif unsur) açısından hataya düşülme idi böyle bir sözleşmenin hiç veya

⁶¹⁸ tdk.gov.tr. E.T. 11.03.2020

⁶¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 175.

açıklanan biçimde yapılmayacağının ispatlanması zorunludur⁶²⁰. TBK m. 31’de ise “özellikle” denilmek suretiyle örnek olarak beş açıklamada yanılma halinin esaslı olduğu sayılmaktadır. Bu haller; sözleşmenin niteliğinde yanılma, konuda yanılma, kişide yanılma, sözleşmenin karşı tarafında yanılma ve sözleşmenin miktarında yanılma. TBK m. 39’da yanılana irade bozukluğuyla yaptığı sözleşmeyi onama veya onamama hakkı tanınmaktadır. Bir yıllık hak düşürücü süre içerisinde yanılan bu hakkını kullanılabilecektir.

Ceza hukukunda ise hata, gerçeğin bilinmemesi veya yeteri kadar bilinmemesi dolayısıyla yanlış bir hüküm verilmesini ifade etmektedir⁶²¹. Hata, TCK m. 30 ‘da dört fıkra halinde düzenlenmiştir. Günümüzde hata konusu incelenirken, kastı kaldıran hata ve kusurluluğu etkileyen hata şeklinde bir ayırım takip edilmektedir⁶²². Hatanın bulunması ya faildeki kastı ya da kusurluluğu etkiler. Dolayısıyla çalışmada öncelikle kastı kaldıran hata açıklanacak, kusurluluğu etkileyen hata ise kusurluluğu kaldıran sebepler arasında ilerleyen kısımda incelenecektir.

3.2.3.2. Kastı kaldıran hata

Kastın suçun unsurlarından biri olarak kabul edilmesinin doğal sonucu olarak, kastı kaldırdığı kabul edilen hata gibi hallerin varlığı durumunda, tipikliğin gerçekleşmediği gerekçesiyle, hukuka aykırılık veya kusurluluk gibi unsurların incelenmesine geçilmeden ceza sorumluluğunun doğmadığı kabul edilmektedir⁶²³.

Kastı kaldıran hata halleri; Suçun maddi unsurlarında hata (m. 30/1), Suçun nitelikli unsurlarında hata (m. 30/2) ve Hukuka uygunluk nedenlerinin maddi koşullarında hata (m. 30/3) olmak üzere üç başlıkta incelenmektedir. Aşağıda, çalışma konusu suça uygun düştüğü ölçüde, “suçun maddi unsurlarında hata” konusu incelenecektir.

3.2.3.2.1. Suçun maddi unsurlarında hata (unsur yanılığı)

⁶²⁰ YARGITAY 1. HUKUK DAİRESİ, E. 2019/366, K. 2019/2824, T. 18.4.2019; YARGITAY 1. HUKUK DAİRESİ, E. 2012/16523, K. 2013/2936, T. 28.02.2013, E.T. 12.03.2020 www.kazanci.com.tr

⁶²¹ Dönmezer Erman, a.g.e., s. 339.

⁶²² Ragıp Barış Erman, *Yanılmanın Ceza Sorumluluğuna Etkisi*, (Doktora Tezi), İstanbul: İÜSBE, 2006, s. 23.

⁶²³ Erman, a.g.e., s.25.

Suçun maddi unsurlarında hata, hatayı hüküm altına alan TCK m. 30 gerekçesinde, “suçun kanuni tanımındaki maddi unsurlara ilişkin bilgisizlik, eksik veya yanlış bilgi sahibi olunması” şeklinde tanımlanmıştır⁶²⁴. Unsur yanılığı da denilen hatanın bu türü, kastı ortadan kaldırdığına göre, böyle bir yanılığın konusuna kastın kapsamında kalan durumlar girmektedir.

TCK m. 30/1 ‘in ilk cümlesine göre, “Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz.” Suçun maddi unsurlarında hatanın kastı ortadan kaldırabilmesi için yanılmanın esaslı olması gerekir⁶²⁵. Failin zihnindeki gerçeklik objektif gerçeklikle örtüşüyor olsaydı yaptığı eylem suç tipine uygun olmayacaktı ise, yanılığın esaslı kabul edilecektir. Başka bir deyişle, failin düşündüğü, aklından geçirdiği, zihninde canlandırdığı olay gerçeğe uygun olsaydı eylemi suç oluşturmayacak ise hatanın esaslı kabul edilmesi gerekmektedir⁶²⁶.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun maddi konusuna hakkında takibe başlanan borçlunun malları girmektedir. Kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla olan fail, kendisine ait malların bir kısmı veya tamamı üzerinde suçu işlemektedir. Failin cezalandırılabilmesi için malların kendisine ait olduğunu bilmesi gerekir. Bu konuda esaslı bir hataya düşen kamu borçlusuna fail kasten hareket etmiş sayılmayacaktır. Örneğin, gece karanlığında yabancı hayvanların, bahçesine geldiğini zannederek hareket eden canlılara doğru av tüfeğiyle ateş eden kamu borçlusunun aslında kendisine ait keçilerinden birkaçının telef olmasına neden olduğu düşünüldüğünde, kamu borçlusu failin amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından kasten hareket ettiği kabul edilemeyecektir. Zira bu olayda, yabancı hayvanlarla ilgili önceden olumsuz tecrübelerle sahip olan failin bilgisi gerçeğe uysaydı, işlediği fiil haksızlık teşkil etmeyecekti.

TCK m. 30/1’de ayrıca, suçun maddi unsurlarında hata halinde, taksirli sorumluluk da hüküm altına alınmıştır. Buna göre fail, meydana gelen neticeye ilişkin olarak, “gerekli dikkat ve özeni göstermiş olsaydı, böyle bir neticeyle karşılaşmazdı” yargısına ulaşılabiliriyorsa taksirle işlenmiş bir suç söz konusu olur⁶²⁷. Ancak böyle bir durumda, taksirli suçtan dolayı cezalandırılabilirlik açısından, suçun taksirli haline

⁶²⁴ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 180.

⁶²⁵ Erman, a.g.e., s. 26.

⁶²⁶ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 256.; Erman, a.g.e., s. 26.

⁶²⁷ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 180.

kanunda yer verilmiş olmalıdır. Aynı örnekten devam edecek olursak, yabani hayvan zannederek gerçekte kendi hayvanlarını telef eden kamu borçlusu amme alacağının tahsiline engel olma suçunun taksirli hali kanunda düzenlenmediğinden, böyle bir netice bakımından ceza sorumluluğu da doğmayacaktır.

3.3. SUÇUN HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

3.3.1. Genel Olarak

Hukukun genel olarak yapılmasını ya da uyulmasını istediklerinin aksine olarak hukuka aykırılık, fiil hakkında ifade edilen negatif bir değer hükmüdür⁶²⁸.

Hukuken korunan çıkarları ihlal eden davranış hukuka aykırı sayılır. Böyle bir davranış karşılığında ceza öngörülmesi, onun kural olarak hukuka aykırı sayıldığını işaret eder⁶²⁹. Ancak tipe uygun bir hareket, buna izin veren bir düzenleme nedeniyle hukuk düzenine aykırı bulunmuyorsa hukuka aykırı da sayılmaz. Başka bir deyişle, somut olayda bir hukuka uygunluk nedeni varsa artık o fiilin hukuka aykırılığından söz edilemeyecektir. O halde, hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ya da aynı hareketi uygun gören veya emreden bir başka hukuk kuralının varlığı halinde, haklı sebebe dayalı olarak fiilin suç teşkil etmesine engel olan unsurlara, hukuka uygunluk sebepleri adı verilir⁶³⁰.

Failin hareketlerini toplumun çıkarları ile çatışma halinden çıkaran hukuka uygunluk sebepleri, yazılı olsun veya olmasın hukuk düzeninin bütününden ortaya çıkar. Bu nedenle özel hukuk veya kamu hukukundan elde edilen yazılı veya yazılı olmayan hukuka uygunluk sebepleri, doğrudan doğruya ceza hukuku alanında uygulanabileceği gibi, ceza hukukundan doğan bir hukuka uygunluk sebebi de bütün hukuk dalları açısından hukuka uygunluk etkisi doğuracaktır. Hukuka uygunluk sebeplerinin kesin bir sayısı yoktur. Bu sebepler, TCK'da veya diğer kanunlarda yazılı olanlarla sınırlı olmadığı gibi yazılı olmayan hukuka uygunluk sebepleri de mevcuttur⁶³¹.

⁶²⁸ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Bilgisi Genel Hükümler*, s. 276.

⁶²⁹ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 280.

⁶³⁰ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 19.

⁶³¹ Örneğin VUK'ta düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından, TCK'da düzenlenen hukuka uygunluk sebepleri uygulama alanı bulabileceği gibi, VUK'ta bu suçla ilgili olarak yer verilmiş bir hukuka uygunluk sebebi de fiili suç olmaktan çıkarabilir. Söz konusu sebeplerle ilgili olarak Bkz.:

TCK’da dört adet hukuka uygunluk sebebi düzenlenmiştir. Bunlar; kanunun hükmünü yerine getirme (m. 24/1), meşru savunma (m. 25/1), hakkın kullanılması (m. 26/1) ve ilgilinin rızası (m. 26/2)’dir.

AATUHK açısından bakıldığında ise bu kanunda düzenlenmiş suçlara özgü olmak üzere var olan bir takım hukuka uygunluk sebeplerine rastlanılmaktadır. Bunlardan birincisi “*Sırrın İfşası*” başlıklı m. 107’de bulunmaktadır. Maddenin son fıkrasına göre; “*Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz*”. İkinci hukuka uygunluk sebebi ise “*İstenecek Bilgileri Vermeyenler*” başlıklı m. 114’de yer almaktadır. Hükme göre, bildirim yükümlüğü bulunanlardan, bu vazifeyi makbul bir özre dayanmaları şartıyla yerine getirmeyenler cezalandırılmaz.

3.3.2. Suçun TCK’da Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Karşısındaki Durumu

3.3.2.1. Kanun Hükmünün Yerine Getirilmesi

TCK m. 24/1’e göre, kanun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez. Kanun hükmü, kişiye herhangi bir konuda bir hak veya yetki vermişse, bunun öngörüldüğü şekilde uygulanması halinde hukuka aykırılıktan söz edilemez. Örneğin; kolluk görevlileri, tanığın veya şüpheli ya da sanığın zorla getirilmesine karar verilmesi halinde, kararı veren mahkeme veya emri veren Cumhuriyet savcısı nezdinde hazır bulundurulmalarını sağlamak amacıyla, hakkında zorla getirilme kararı verilen kişiye karşı, olası bir gelmeme yönündeki dirençlerini kırarak ölçüde zor kullanabilir. Kolluk görevlileri bakımından bu durum görevin ifası⁶³² kabul edilmekle zor kullanma fiilleri cezalandırılmayacaktır.

Madde düzenlemesinde yalnız kanun denilmekle birlikte, kanunlar görevin ifası hukuka uygunluk sebebinin bir kaynağını oluşturabilir. Ancak maddede kullanılan

Erdem Utku Çakır, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, Ankara, TAAD, S:13 (2013), s. 351-374.

⁶³² ÖZGENÇ’e göre kanunun hükmünün yerine getirilmesi söz konusu olduğu hallerde, kişi açısından bir görev vardır. Bu nedenle görevin ifası veya görevin yerine getirilmesinden söz etmek daha doğru olacaktır. Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 332.

kanun deyiminden “*hukuk kuralı*” anlaşılmalıdır⁶³³. Bu sebeple, sırf ahlaki bir ilke söz konusu olmamak şartıyla, kişiye görevi yükleyen normun ceza kanununda, diğer kanunlarda, hatta kanun niteliği bulunmayan diğer yazılı hukuk kuralları içinde yer alması bakımından bir fark yoktur. Söz gelimi, herhangi bir yönetmeliğin kendisine yüklediği bir yükümlüğü yerine getiren kimse de bu hukuka uygunluk sebebinden yararlanabilir.

Zor kullanma yetkisi örneğinde görüldüğü gibi hukuk kuralı, bazı hallerde belirli şekilde hareket etmek görevini sadece belirli kişi ve ajanlara yükler. Ancak hukuk kuralı belirli durumda bulunan herkese belirli şekilde harekette bulunma ödevini yüklerse, kanunun hükmünün yerine getirilmesi hukuka uygunluk sebebi herkese uygulanabilir⁶³⁴.

Bu nedenle amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından da kanun hükmünü yerine getirme söz konusu olabilir. Söz gelimi şap hastalığı çift tırnaklı hayvanların maruz kaldığı akut seyirli, çok bulaşıcı ve zoonotik karaktere sahip viral bir enfeksiyondur. Hastalığın bulaşma oranı yüksek olup, hassas hayvan topluluklarında (popülasyonlarında) % 100'e kadar ulaşabilmektedir. Bu nedenle hastalık ekonomik, siyasi ve ticari yönlerden büyük riskler taşımaktadır⁶³⁵. Hayvancılıktan geçimini sağlayan kimselerin korkulu rüyası olan bu hastalıkla ilgili olarak yürürlükte bulunan bir yönetmelik bulunmaktadır. “*Şap Hastalığının Kontrolüne İlişkin Yönetmelik*” adını taşıyan bu yönetmeliğin amacı, şap hastalığına karşı hazırlıklı olmak, hastalıktan korunmak ve hastalıkla mücadele etmek için alınması gereken tedbirlere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. İlgili yönetmeliğe göre şap hastalığının bildirimi zorunludur. Yine aynı yönetmeliğin 5. maddesinin b bendi uyarınca, hayvanlarla ilgilenen, nakil esnasında hayvana eşlik eden veya hayvanlara bakan herhangi biri veya hayvan sahibi, yetkili birimine veya resmi veteriner hekimine gecikmeksizin, şap hastalığının mevcut olduğunu veya şap hastalığı şüphesini bildirmek ve şap hastalığı ile enfekte olan veya enfekte olduğundan şüphelenilen hayvanları, şap hastalığı virüsü ile enfekte olma veya bulaşma riski altında olan duyarlı türlerden olan diğer hayvanlardan uzak olan yerlerde tutmakla yükümlüdür. Kamu borçlusu, eğer bu türden bir rahatsızlığı ve bulguları olduğunu tespit ettiği hayvanları olursa bu hüküm gereği yetkili birime veya resmi

⁶³³ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 89.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 331.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 294.

⁶³⁴ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 90.

⁶³⁵ <https://vetkontrol.tarimorman.gov.tr/bornova/Menu/76/Sap-Hastaligi> E.T. 25.03.2020

veteriner hekimine gecikmeksizin, şap hastalığının mevcut olduğunu bildirme yükümlülüğü altındadır. Aynı yönetmeliğin “*Alınacak Önlemler*” başlıklı 12. maddesi uyarınca hastalığa maruz hayvanların itlafı için teslimi öngörülmektedir. Dolayısıyla kamu borçlusunun şaplı hayvanlarını vakit geciktirmeksizin itlaflarının gerçekleşmesi için yetkililere teslimi gündeme gelmektedir. Tüm bu nedenlerle, hakkında takip başlatılan bir borçlunun, hastalıklı hayvanlarını yetkili birimlere gereğinin yapılması için teslim etmesi mülkünden çıkarma olarak değerlendirilmeyecek ve dolayısıyla suç söz konusu olmayacaktır. Çünkü böylesi bir durum, kanun hükmünün yerine getirilmesi olarak değerlendirilecek ve fiil suç teşkil etmeyecektir.

3.3.2.2. Meşru Savunma (Haklı Savunma)

Meşru savunma, bir kimsenin ağır ve haksız bir saldırıyı, kendisinden veya başkasından uzaklaştırmak amacıyla gösterdiği zorunlu bir tepki olarak tanımlanabilir⁶³⁶. Meşru savunma halinde işlenen fiil, hukuka uygundur ve bunun sebebini hukuk düzeninin hakkın tecavüze uğramasına izin vermeyeceği esasında aramak gerekir. Meşru savunma halinde bulunan bir kimsenin, hukuk düzeni tarafından tanınmış olan hakkını haksız bir saldırıya karşı savunması halinde, söz konusu saldırıya olan tepkisinin toplumu oluşturan herkes bakımından zararlı sayılmaması gerektiği yaygın bir düşüncedir⁶³⁷.

TCK m. 25/1’de düzenlenmiş olan meşru savunma hukuka uygunluk sebebi uyarınca, “*gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.*” Madde gerekçesinde bir hukuka uygunluk sebebi olduğu açıkça vurgulanan savunmanın meşruluğunu sağlayan, saldırıya ilişkin ve savunmaya ilişkin olmak üzere birtakım koşullar söz konusudur.

⁶³⁶ Dönmezer, Erman, a.g.e, s. 107.; YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 1985-185, K. 1985/331, T. 03.06.1985, E.T. 25.03.2020 www.hukukturk.com

⁶³⁷ “Hukuku korumak, haksızlığı yenmek için savaşılan kimsenin hareketini ise hiçbir hukuk düzeni hukuka aykırı olarak kabul edemez; bu sebeptendir ki, müdafaanın meşruluğu, hukukun kendi görev kavramlarından doğmaktadır. Kaldı ki, savunmada bulunmak, her varlığın ve bu arada insanın kendisini ve mensup olduğu türü korumak tepkisinin sonucudur: Bu tepki aynı zamanda toplumun yararlarına da uygundur.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 1985-185, K. 1985/331, T. 03.06.1985, E.T. 25.03.2020 www.hukukturk.com

Her şeyden önce bir saldırı mevcut olmalı ve bu saldırı haksız olmalıdır. Bu koşula ilişkin olarak, meşru savunmanın amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından tatbikinın mümkün olup olmadığı çeşitli ihtimaller gözetilerek değerlendirilmelidir. Şöyle ki, alacaklı idarenin alacağını tahsil için kanunun kendisine verdiği yetkileri kullanarak girişimlerde bulunmasını haksız bir saldırı olarak nitelendirmek mümkün görünmemektedir. Ancak bir an için somut olayda, idarenin borçlu aleyhine haksız ve hukuka uygun olmayan bir takip gerçekleştirdiği düşünüldüğünde şartlarda değişiklik söz konusu olabilir. Örneğin, sahte olarak düzenlenmiş bir ihtiyati haciz kararına istinaden haciz işlemi uygulamaya gelmiş olan görevlilere karşı kamu borçlusu direnebilir ve mallarına haciz işleminin gerçekleştirilmesini engellemek amacıyla gizleyebilir. Böyle bir durumda gizleme hareketi suç olma vasfını kaybedecektir. Bu konuda verilebilecek bir başka örnek ise, kamu borçlusunun AATUHK uyarınca haczedilemeyecek mallarına yönelik olası fiili haciz ihtimallerine yönelik olarak gerçekleştirebileceği fiiller verilebilir. AATUHK m. 70’de hangi malların haczedilemeyeceği bentler halinde sıralanmaktadır. Bu bentlerden birisinde, borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletlerinin haczedilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme karşısında, borcundan dolayı yapılan takipte kendisine yapılan bildirim üzerine, kayden ve fiili haczi yapılmış olan traktörünü teslim etmeyen kamu borçlusunun, amme alacağının tahsiline engel olduğundan bahsedilemeyecektir⁶³⁸. Bir an için savunmada zorunluluk bulunmasına dair koşul akıllara gelse ve kamu borçlusunun başvurabileceği başka hukuki müesseselerin varlığı ileri sürülse dahi, bu süreçte kaybedebileceği süre ve traktörden yoksun kalmanın doğurabileceği ekonomik sonuçlar düşünüldüğünde, traktörünü alacaklı tahsil dairesine teslim etmeyen kamu borçlusu çiftçinin savunmada zorunluluk bulunduğu ortaya çıkacaktır. Ayrıca meşru savunmayı düzenleyen hükümde, saldırıdan başka türlü korunma olanağı şart koşmadığından kamu borçlusunun, önce teslim edip daha sonra

⁶³⁸ “Usulüne uygun olarak kesinleşmiş amme alacaklarının cebren tahsili amacıyla davacının binek otomobili ve arazi taşıtına uygulanan haciz işleminde hukuka aykırılık görülmediği, davacının yüzde elli ortağı olduğu traktöre uygulanan haciz işlemine gelince, AATUHK m. 70/4’de, borçlu çiftçi ise, kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletlerinin haczedilemeyeceği hükmünün getirildiği bu nedenle uyumsuzluk dönemlerinde çiftçi olduğu anlaşılan davacının yukarıda değinilen kanun hükmü gereğince adına tescilli traktöre uygulanan haciz işleminde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle kısmen kabul eden Samsun Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına...” DANIŞTAY 9. DAİRE, E. 2006/2131, K. 2008/496, T. 30.01.2008, E.T. 01.04.2020 www.kazanci.com.tr

haczedilemezlik iddiasında bulunmak yerine teslimden kaçınması kanaatimizce meşru savunma sayılmalıdır.

3.3.2.3. Hakkın Kullanılması

Hukuk düzeni kişilere ait menfaatleri korurken, o hakkın icrası anlamına gelen davranışları da hukuka uygun saymaktadır. Hakkını kullanan kişinin fiili, başkalarının zarar görmesine neden olsa bile hukuk düzeninden beklenen, hakkın kullanılmasını üstün tutmaktır. TCK'da bu durum m. 26/1'de "*Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez.*" şeklinde somutlaşmaktadır.

Hakkın kapsamının belirlenmesi, bu hukuka uygunluk sebebi bakımından önem arz etmektedir. Hükümde kullanılan hak kavramı, doğrudan veya dolaylı olarak tanınan ve herhangi bir hukuk dalından doğan, hangi sınıflandırmaya ait olursa olsun bütün hakları kapsamaktadır⁶³⁹. O halde hak kavramı, özel ve kamusal haklar da dâhil olmak üzere bütün hakları içine alır ve böylece ilgili hakların kullanılması sırasında işlenen fiilin suç sayılmasını ortadan kaldıran bir sebep haline getirir.

Hakkın kullanılması hukuka uygunluk sebebinin somut olaya uygulanabilmesi için birtakım şartlar gerekmektedir. Her şeyden önce bir hak bulunmalı, hakkı kullanan bir kimse olmalıdır. Ayrıca hakkın bu kimse tarafından doğrudan doğruya kullanılabilen bir hak olması ve hak sahibinin hakkını sınırları içinde kullanması halinde bir hukuka uygunluk halinden söz edilebilir⁶⁴⁰. Hakkın doğrudan kullanılmasına örnek olarak TMK m. 950 verilebilir. İlgili hükmün ilk fıkrasına göre, alacaklı, borçluya ait olup onun rızasıyla zilyedi bulunduğu taşınırı veya kıymetli evrakı, borcun muaccel olması ve niteliği itibarıyla bu eşyanın alacak ile bağlantısı bulunması hâlinde, borç ödeninceye kadar hapsedebilir. Görüldüğü üzere alacaklı, alacak hakkına istinaden ve kanundan kaynaklanan hapis hakkını kullandığında, bu durum haksız bir saldırı olarak nitelendirilmeyecek ve dolayısıyla güveni kötüye kullanma suçunu vücuda getirmeyecektir⁶⁴¹.

⁶³⁹ Uğur Uruşak, *Ceza Hukukunda Hukuka Uygunluk Sebebi Olarak Bir Hakkın Kullanılması*, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2010, s. 12.

⁶⁴⁰ Uruşak, a.g.e., s. 192.

⁶⁴¹ "Davacı iş sahibinin ve sigortacısının araç onarım bedelini ödememesi sebebiyle davalı yüklenici yararına hapis hakkı koşulları olduğu davalının hapis hakkını kullanarak icra müdürlüğüne hapis hakkı tutanağı düzenlettirmesi, taşınır rehninin paraya çevrilmesi yoluyla icra takibinde bulunması ve onarımı biten araçlar arasında bulunan ve hapis hakkı kullanılan aracın camına araç rehinlidir yazısını yapıştırması yasal hapis hakkının kullanılması ve bunun üçüncü kişilere duyurulması niteliğinde olup,

Kamusal haklar bakımından hakkın kullanılmasına, mükellef hakları kapsamında mükellefin sahip olduğu tüm imkânlar örnek olarak verilebilir⁶⁴². Bu doğrultuda bir mükellef hakkı olan vergi planlamasında bulunma çerçevesinde yapılan işlemler ve faaliyetler de vergi kaçakçılığı suçları bakımından hukuka uygunluk sebebi teşkil edecektir⁶⁴³.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından da hakkın kullanılması hukuka uygunluk sebebinin var olabileceği kanaatindeyiz. Kamu borçlusunun malvarlığına ait değerler üzerindeki tasarruf yetkisini, alacaklı idare aleyhine sonuç doğuracak biçimde kullanılmasını yasaklayan hüküm çerçevesinde düşünüldüğünde; kamu borçlusunun, bu nitelikte görülebilecek bir fiili, bir hakkını kullanmak şeklinde yerine getirmesi söz konusu olabilir.

Kamu borçlusuna ait bir otomobilin, alacaklı idare tarafından önce kayden daha sonra fiili haczinin gerçekleştirildiğini düşünelim. Daha önce de örneklerle belirtildiği üzere, kamu borçlusu alacaklı idarenin mahcuzu teslim etmesi ihtarını içeren yazısı üzerine en kısa sürede alacaklı idareye mahcuzu teslimle yükümlüdür. Ancak, kamu borçlusunun hacze konu otomobilinin bir an için ayıplı mal⁶⁴⁴ olduğunu farz ettiğimizde, borçlu, otomobili satın aldığı firmaya karşı kanundan doğan seçimlik haklarını kullanmak isteyebilir. 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun'un⁶⁴⁵ (TKHK) "*tüketicinin seçimlik hakları*" başlıklı 11. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, malın ayıplı olduğunun anlaşılması durumunda tüketici;

i) Satılanı geri vermeye hazır olduğunu bildirerek sözleşmeden dönme,

ii) Satılanı alıkoyup ayıp oranında satış bedelinden indirim isteme,

iii) Aşırı bir masraf gerektirmediği takdirde, bütün masrafları satıcıya ait olmak üzere satılanın ücretsiz onarılmasını isteme,

yasal hakkın kullanımları haksız ve hukuka aykırı bir saldırı oluşturmayacağından mahkemece koşulları oluşmayan manevi tazminat isteminin tümünden reddi gerekir." YARGITAY 15. HUKUK DAİRESİ, E. 2017/848, K. 2018/3808, T. 15.10.2018, E.T. 01.04.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁴² Ercan Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 215.

⁶⁴³ Aktaran Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 216.

⁶⁴⁴ TKHK m. 8'e göre ayıplı mal; tüketiciye teslimi anında, taraflarca kararlaştırılmış olan örnek ya da modele uygun olmaması ya da objektif olarak sahip olması gereken özellikleri taşıyamaması nedeniyle sözleşmeye aykırı olan maldır.

⁶⁴⁵ Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 6502, Kabul Tarihi: 07.11.2013, RG 28.11.2013/ 28835

iv)İmkân varsa, satılanın ayıpsız bir misli ile değiştirilmesini isteme,

seçimlik haklarından birini kullanabilir. O halde ayıplı otomobilin ücretsiz onarımını isteme veya ayıpsız bir misli ile değiştirilmesini isteme haklarından birini kullanması halinde, teslimi istenen mahcuzu hazır edemeyeceği açıktır. Bu halde kamu borçlusu kanundan kaynaklanan bir hakkını kullanmakta, dolayısıyla gerçekleştirdiği fiilin mülkünden çıkarma veya gizleme olarak değerlendirilmesine olanak kalmamaktadır.

3.3.2.4. İlgilinin Rızası

TCK'da düzenlenen son hukuka uygunluk sebebi ilgilinin rızasıdır. Mülga TCK'da düzenlenmemiş olan bu hukuka uygunluk sebebi, “*Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Belirli konulara ilişkin olarak, belli tasarruflara yönelik hukuken geçerli rızaya dayanılarak gerçekleştirilen davranışlar hukuka uygundur⁶⁴⁶. Geçerli bir rızadan bahsedebilmek için öncelikle, kişinin üzerinde mutlak surette tasarrufta bulunabileceği bir konunun varlığı gerekir. Örneğin bir kimse, vücudu üzerinde veya malvarlığına ait değerler üzerinde belirli tasarruflarda bulunma yetkisine sahipken, buna karşılık, hayatı ve şerefi üzerinde tasarrufta bulunma yetkisini haiz değildir⁶⁴⁷. Bir diğer koşul ise rıza ehliyetidir. İlgilinin rızasından bahsedebilmek için, ilgilinin rıza açıklama ehliyetine sahip olması şarttır.

Mağduru doğrudan bir kişi olmayan suçlarda ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebinin uygulama alanı bulup bulmayacağı tartışmalı bir konudur. Rızanın geçerli olabilmesi için, açıklamada bulunan kimsenin ilgili hakkın sahibi olması gerekir. Failin hareketi ile zarar uğrayan veya tehlikeye sokulan yararın sahibi hakkın sahibidir⁶⁴⁸. Suçun mağduru birden fazla ise bunlardan yalnızca birinin rıza göstermesi halinde diğer mağdurlar bakımından suç işlenmiş sayılacaktır. Keza mağduru belli bir kişi olmayan

⁶⁴⁶ Meral Ekici Şahin, *Ceza Hukukunda Rıza*, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2012, s. 50.

⁶⁴⁷ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 377.; Ancak CENTEL/ZAHER/ÇAKMUT, kişinin şerefi üzerinde de mutlak tasarruf yetkisi olduğunu düşünmektedir. Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 322.

⁶⁴⁸ Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 285.

ve doğrudan doğruya devlete ait bir yararı ihlal eden suçlar hakkında da ilgilinin rızasının değeri yoktur⁶⁴⁹.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun mağduru; kamu hizmetinin sunulmasıyla kişisel fayda sağlayacak kişiler ile suçla korunan hukuksal değer, toplumun tamamının yararları olduğundan, bu yararların sahibi toplumu oluşturan kişilerdir. Toplumu oluşturan kişilerin tamamından rıza açıklaması alınması mümkün olmayacağına göre, ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebini, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından uygulama imkânı bulunmamaktadır.

4. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA KUSURLULUĞU ETKİLEYEN SEBEPLER

4.1. GENEL OLARAK KUSUR

Ceza hukukuna hâkim olan ilkelere birisi de “kusursuz ceza olmaz” ilkesidir. Ceza sorumluluğu için failin kusurunun bulunması gerekir. Ceza hukukunun konusunu oluşturan kusur, fail hakkında yapılan kişisel kınama yargısını ifade etmektedir⁶⁵⁰. Failin kınanmasının altında yatan sebep ise hukuka uygun hareket edebilecek haldeyken bunu tercih etmeyip hukuka aykırı davranışa sapmasıdır⁶⁵¹.

Kusur suçun yapısında, maddi ve manevi unsurlar ile hukuka aykırılık unsurunun oluştuğunun tespit edilmesinden sonraki safhada incelenmektedir. Başka bir deyişle cezai sorumluluğun doğması için maddi ve manevi unsurlar ile hukuka aykırılık unsurunun gerçekleştirilmesi yeterli olmayıp, işlemiş olduğu fiilden dolayı fail hakkında bir kınama yargısında da bulunulması gerekir⁶⁵².

Kusur haksızlık teşkil eden fiil işlemesinden ötürü kişi hakkında yapılan kınama yargılaması olması nedeniyle, bir fiil failin kusuru olmadan işlense dahi haksızlık vasfını muhafaza edecektir⁶⁵³. Böylelikle kimi durumda yaptırım olarak cezalar değil güvenlik tedbirlerinin uygulanması gündeme gelecektir.

Bir kişinin kusurlu olduğundan bahsedilebilmesi için fiili işlediği esnada kusur yeteneğine sahip olması gerekir. Kusur yeteneği ise, fiilin haksızlık teşkil ettiğini

⁶⁴⁹ Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 289.

⁶⁵⁰ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 312.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 402.

⁶⁵¹ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 312.

⁶⁵² Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 311.

⁶⁵³ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 402.

algılayabilme ve hareketlerini buna göre yönlendirebilme kabiliyetini ifade eder. Kişinin, işlediği fiil dolayısıyla kusur yeteneğinin var olup olmadığı, her bir olayın şartları göz önünde bulundurularak tayin edilmelidir⁶⁵⁴.

Son tahlilde, bir kişinin işlemiş olduğu fiilden ötürü kınanabilmesi, yani o kimse hakkında kusur yargısında bulunulabilmesi; bu kimsenin kusur yeteneğine sahip olması ve somut olayda kusurluluğu kaldıran sebeplerin bulunmamasına bağlıdır⁶⁵⁵. Aşağıda öncelikle amme alacağının tahsiline engel olma suçunda kusurluluğu ortadan kaldıran sebepler incelenecek devamında ise kusurluluğu azaltan bir sebep olarak haksız tahrikin bu suçtaki görünümüne değinilecektir.

4.2. KUSURLULUĞU KALDIRAN SEBEPLER

4.2.1. Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit

Cebir, şiddet, korkutma veya tehdidin etkisinde kalarak suç teşkil eden kişinin iradesi etkilenmiş olduğundan, başka türlü davranma imkânının varlığından söz edilemez. Gerek cebirde gerekse de tehditte kişi kendisinden istenildiği şekilde hareket edip/ettirilip suç işlemek veya gerçekleşen/gerçekleşeceği bildirilen zarara katlanmak şıklarından birini seçmek durumunda bırakılmaktadır.

TCK m. 28’de, cebir veya tehdit etkisinde kalınarak suç oluşturan bir fiilin işlenmesi halinde, fiili işleyen kişinin değil, buna karşılık cebir kullanan veya tehdit eden kişinin, bu cebir veya tehdit etkisinde bir başkasının işlediği suç nedeniyle dolaylı fail olarak sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Birçok suçta olduğu gibi amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından da, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, kusurluluğu ortadan kaldıran sebep özelliği gösterebilmektedir. Örneğin, sahip olduğu yarış atını, muvazaa yoluyla nişanlısına satma niyetinde olan, hakkında takip başlatılmış kamu borçlusu, bu suça ortak olmak istemeyen nişanlısının elinden zorla tutmak suretiyle, cebir uygulayarak satış sözleşmesine imza atmasını sağladığını düşünelim. Böyle bir durumda cebre maruz kalan kişi yardım eden sıfatıyla suça iştirakten sorumlu tutulmayacaktır. Bu örnekte kamu borçlusu cebri uygulayan dolaylı fail olmakla birlikte, kimi durumlarda kendisi de cebre veya tehdide maruz kalabilir. Örneğin, kendisine ait yarış atını her fırsatta almak

⁶⁵⁴ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 406.

⁶⁵⁵ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 314.

istediğini söyleyen yarışsever kimseye atını satmaya yanaşmayan kamu borçlusunun kafasına silah dayamak suretiyle bir satış sözleşmesine taraf olmasının sağlanması ve bu koşullar altında atını teslim rıza gösterilmesi halinde, tehdidin belirli bir ağırlığa ve yoğunluğa ulaştığı kabul edilerek, kamu borçlusuna ceza vermek yerine kusuru bulunmadığından ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmelidir⁶⁵⁶.

4.2.2. Zorunluluk Hali

Kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplerin varlığı halinde işlenen fiil hukuk düzeni tarafından onaylanmamakta, sadece “mazur” görülmektedir⁶⁵⁷. Zorunluluk hali de bu kapsamda mazur görülen bir fiili işleyen kimsenin içindeki durumu ifade eder. Bir tehlikeyle karşı karşıya bulunan kişiye, kendi veya bir başkasının yararını korumak için hukuk düzeninin tasvip etmediği bir davranış sergileyerek başka bir kimsenin hukuksal değerlerini ihlal etme olanağı tanıyan zorunluluk hali, devletin cebir kullanma tekelinin bir istisnasıdır⁶⁵⁸.

Zorunluluk hali, TCK gerekçesinde kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olarak belirtilmektedir⁶⁵⁹. TCK m. 25/2’deki düzenleme de dikkate alınarak zorunluluk durumu şu şekilde tanımlanabilir; *Kişinin kendisine veya üçüncü kişiye ait hukuksal değerini tehdit eden, bilerek neden olmadığı, başka türlü savuşturulamayan, halen mevcut ağır bir tehlikeyi, tehlikenin kaynağında olan kişinin veya başka bir kişinin eşit veya daha az önemdeki hukuksal değerini ihlal etmek suretiyle savuşturabilmesidir*⁶⁶⁰.

Somut olayda zorunluluk halinden söz edilebilmesi için, tehlikeye ilişkin koşullar ve korunmaya ilişkin koşullar olmak üzere iki başlıkta toplanabilecek koşulların varlığı aranmaktadır⁶⁶¹. Tehlikeye ilişkin koşullar; bir tehlikenin bulunması,

⁶⁵⁶ “Sanık hakkında yapılan yargılama sonunda; maktul ile arkadaşlığının boşanmış olduğu eşi olan diğer sanık tarafından öğrenilmesi üzerine diğer sanıkların öldürme kararı aldıkları, öldürme suçunu gerçekleştirmek amacıyla maktulün istedikleri yere gelmesini sağlamak amacıyla sanığa telefon açtıkları anlaşılmakla; sanık üzerinde karşı koyamayacağı ve sakınamayacağı ağır bir korku hali oluşturdıkları, bu nedenle sanığa ceza verilemeyeceğinin gözetilmemesi bozmayı gerektirir.” YARGITAY 1. CEZA DAİRESİ, E. 2006/3924, K. 2007/7271, T. 05.10.2007, E.T. 01.04.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁵⁷ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 348.

⁶⁵⁸ Zeynel Kargal, *Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010, s. 27.

⁶⁵⁹ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 176.

⁶⁶⁰ Kargal, *Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu*, s. 30.

⁶⁶¹ “Hakkında sayasız, düz bağı olarak kaçak elektrik kullandığına dair tutanak düzenlenen sanığın kovuşturma aşamasında alınan savunmasında eşinin cezaevinde olduğunu, kızının bir günlük nefes kesesi yüzünden solunum darlığı çekmesi sebebi ile sayasız bir şekilde düz bağı elektrik kullandığını, görevliler geldiğinde bu durumu tespit ettiklerini ve elektriği keseceklerini belirttiklerini

tehlikenin ağır olması, tehlikenin güncel olması ve tehlikenin bir hakka ilişkin olmasıdır. Korunmada ise; tehlikeye bilerek neden olunmamalı, tehlikeye katlanma yükümlülüğü bulunmamalı, tehlikeden başka türlü korunma olanağı bulunmamalı ve korunan hukuksal değerin, ihlal edilen hukuksal değere eşit veya önemli ölçüde bir orantısızlığın bulunmaması koşulları mevcut olmalıdır. O halde bu koşullar herhangi bir suçta mevcutsa işlenen fiil cezai sorumluluğu gerektirmeyecek ve fail hakkında CMK m. 223/2-b gereği kusurunun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı hükmü kurulacaktır⁶⁶².

Hangi suç işlenmiş olursa olsun zorunluluk halinin tespiti açısından “*ıztırrar hali*” olarak isimlendirilen durumun oluşup oluşmadığı gözetilmelidir. Bilhassa ekonomik suçlar bakımından iflas halinin, bir ıztırrar hali teşkil edip etmediği doktrinde tartışmalıdır. Örneğin, iflas tehlikesi ile karşı karşıya kalan bir mükellef sahte fatura düzenleyerek komisyon yoluyla kredi sağlarsa, vergi kaçakçılığı suçu bakımından bir zorunluluk halinden söz edilecek midir?

KAŞIKÇI, iflas tehlikesi ile işlenen vergi kaçakçılığı suçu arasında kanunun aradığı oranın bulunmaması, iflasa karar verilmesinde dahi kişinin asgari ihtiyaçlarının elinden alınmasına kanunen izin verilmediği gerekçeleriyle, iflas tehlikesinin ıztırrar haline sebebiyet vermeyeceği ve bu nedenle iflas tehlikesi ile karşı karşıya kalan bir kişinin bu tehlikeden kurtulmak için vergi kaçaklığı suçu işlemesi halinde cezalandırılması gerektiğini düşünmektedir⁶⁶³. ERMAN’a göre ise iflas tehlikesinden suç işlemeksizin kurtulmak imkânının bulunduğu ileri sürülebilirse de bu tehlikenin aynı zamanda şeref ve haysiyeti hatta medeni haklardan bir kısmının kullanılma

ancak kendisinin kızının hasta olduğunu söyleyince elektriği kesmeden gittiklerini, kendisinin elektriği o şekilde kullanmaya devam ettiğini, eşi ceza evinden çıktıktan 2 -3 ay sonra da bu yerden çıktıklarını beyan etmesi karşısında; sanığın beyanı doğrultusunda araştırma yapılarak sanığın kızının rahatsızlığının bulunup bulunmadığının tespiti ile sonuca göre TCK' nın 25. maddesinde öngörülen zorunluluk haline dair koşulların suça konu olayda meydana gelip gelmediğinin tartışılması zorunluluğu, bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 13. CEZA DAİRESİ, E. 2015/3966, K. 2017/7448, T. 12.06.2017, E.T. 01.04.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁶² “Dava; 6222 sayılı yasaya muhalefet suçuna ilişkindir. Beşiktaş – Atletico Madrid futbol takımları arasında yapılan spor müsabakası esnasında sanığın bulunduğu tribünde yaşanan arbede sırasında demir korkuluklara sıkışmamak için müsabaka alanı olarak kabul edilen kum olan koşu pistine atlaması biçimindeki eylemi karşısında; sanığın yasak alana girme fiilinin ceza sorumluluğunu kaldıran zorunluluk hali kapsamında kaldığı cihetle, TCK'nın 25/2. ve CMK'nın 223/3-b maddeleri gereğince sanık hakkında kusurunun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı yerine beraatine karar verilmesi doğru değildir.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2015/19686, K. 2016/20393, T. 28.06.2016, E.T. 01.04.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁶³ Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 183.

hürriyetini tehdit eden bir iflas tehlikesinin bertaraf edilebilmesi için işlenen bir suçun diğer koşullarında varlığı halinde ıztırar hali sebebiyle hukuka uygun sayılması mümkün olabilir⁶⁶⁴.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından bir durum değerlendirilmesi yapıldığında acaba iflas tehlikesi bir ıztırar hali sayılabilecek midir? Kanaatimizce konunun sadece iflas olgusuyla sınırlı olarak ele alınması yerinde görünmemektedir. İflasın sonuçları kadar bu tehlikeye kamu borçlusunun bilerek neden olup olmadığı, iflas tehlikesinden başka türlü korunma olanağının bulunup bulunmadığı, tehlikede bulunan yarar ile zarar verilen yarar arasında orantının varlığı gibi zorunluluk halinin daha önce de belirtilen koşullarıyla ilgili ayrıntılı yapılacak incelemeler sonucunda kusurun ortadan kalkıp kalkmadığının ortaya konması gerekir. Tüm bu nedenlerle, iflas tehlikesi ile karşı karşıya olan bir kamu borçlusunun, örneğin hacizli aracını satış yoluyla devretmesi halinde, zorunluluk halinin mevcudiyeti konusunda koşulların bir bütün halinde değerlendirilmesi neticesinde sonuca ulaşılması gerekir.

Hakkında takibe başlanmış bir kamu borçlusu, iflas gibi, ağırlığı konusunda kişiden kişiye farklılık gösterebilecek bir tehlike dışında, daha somut ve tartışmasız bir tehlike ile baş başa kalmış olabilir. Örneğin, doktorların zaman kaybedilmeksizin sadece yurtdışında yapılacak ameliyatla kurtulmasını mümkün gördüğü bir hastalığa yakalanan çocuğunun tedavi masraflarını karşılamak isteyen bir kimse kısa sürede paraya çevirebileceği varlıkları konusunda harekete geçebilir. Normal şartlarda satış sözleşmesi ile ve bedelini alarak gerçek surette malvarlığından bir değeri mülkünden çıkaran kamu borçlusu tipik fiili gerçekleştirmiş olur. Ancak böyle bir durumda tehlikenin ağırlığı tartışmasızdır. Ayrıca tehlikeye borçlu bilerek neden olmamış, bahsedildiği üzere sürenin kısa oluşundan acil bir tehlike söz konusu olup⁶⁶⁵, tehlikeden başka türlü korunma olanağı da kalmamıştır. Korunan yararın da bir insan hayatının olduğu düşünüldüğünde kamu borçlusunun zorunluluk hali içinde bulunduğu kabul edilerek kusurunun ortadan kalktığı sonucuna varılması gerekmektedir.

⁶⁶⁴ Sahir Erman, *Ticari Ceza Hukuku*, İstanbul: MAE Baskı Atölyesi, 1976, s. 54.

⁶⁶⁵ “Dava nitelikli dolandırıcılık suçuna ilişkindir. Sanığın sosyal güvencesi olmayıp kasık fıtığı rahatsızlığı bulunan çocuğunun ameliyat edilmesinin acil nitelikte olup olmadığının belirlenmesi ve TCK'nın 25/2 maddesinin uygulama imkânının bulunup bulunmadığının tartışılması, suç tarihi itibarıyla ekonomik ve sosyal durumunun araştırılarak yeşil kart alma şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi ve sonucuna göre hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği gözetilmelidir.” YARGITAY 15. CEZA DAİRESİ, E. 2011/15579, K. 2012/41142, T. 12.09.2012, E.T. 21.04.2020 www.kazanci.com.tr

4.2.3. Kusurluluğu Etkileyen Hata Halleri

4.2.3.2. Haksızlık yanılması (Yasak hatası)

Bir kişinin hukuk kurallarına uygun davranma imkân ve yeteneğine sahip olduğu halde bunun yerine hukuka aykırı davranışı tercih etmesi nedeniyle kınanabilmesi, o kişinin işlediği fiilin hukuka aykırı olduğu bilincinde olması halinde mümkündür⁶⁶⁶. Haksızlık yanılması, kısaca, kişinin işlediği fiilin hukuk düzeni tarafından yasaklandığını bilmemesidir⁶⁶⁷. Haksızlık yanılması, kasta etkili bir husus olmayıp, kişinin işlediği haksızlık açısından sadece kusurunun belirlenmesinde rol oynamaktadır⁶⁶⁸.

TCK m. 30/4 gereği, “İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.” İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususundaki hatasının kaçınılmaz olması halinde, kişi kusurlu sayılmaz. Madde gerekçesinde, hatanın kaçınılmaz olduğunun belirlenmesinde, kişinin bilgi düzeyi, gördüğü eğitim, içinde bulunduğu sosyal ve kültürel çevre koşulları göz önünde bulundurulmasının gerekliliğinin altı çizilmektedir⁶⁶⁹.

Vergi hukuku uygulamasında haksızlık yanılması vergi kabahatlerinde kendini gösterir. VUK’un “Yanılma ve görüş değişikliği” başlıklı 369. maddesi uyarınca; yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. ŞENYÜZ’e göre mükellefler, bu hükümde belirtilen unsurlara uygun bir biçimde yanılma içine düştükleri takdirde kendilerine ceza verilmemelidir. Başka bir deyişle bu hükmün uygulama alanı kabahatlerle sınırlı olmayıp ceza hukukuna özgü hata ile ilgili genel kuralların tatbiki mümkündür⁶⁷⁰. Dolayısıyla gerek yetkili makamların yaptıkları genel yazılı açıklama ve düzenlemeler gerekse de sorulan sorulara bu makamlarca verilen cevabi yazılara göre işlem yapan mükelleflerin bu güveni korunacak, kusurlu olduklarından bahsedilemeyecektir⁶⁷¹.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından haksızlık yanılmasının uygulama alanı bulabileceği kanaatindeyiz. Kamu borçlusu, mülkiyet hakkının

⁶⁶⁶ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 371.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 491.

⁶⁶⁷ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 369.

⁶⁶⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 492.

⁶⁶⁹ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 182.

⁶⁷⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 430.

⁶⁷¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 431.; Özcan, a.g.e., s. 236.

kendisine verdiği geniş yetkiye dayanarak hareket ettiğini düşünerek, kendisine ait bir malı pekâlâ yok edebilir veya değerden düşürebilir. Burada borçlu kasten hareket etmekle birlikte, işlediği fiilin bir suç oluşturduğu bilincine sahip olmayabilir. Anayasa’da hüküm altına alınmış bir hakkını kullanırken gerçekleştirdiği davranışın, hukuk düzenince de meşru sanıldığı fikrine kapılabilir. Ancak daha önce belirtildiği üzere, kamu borçlusunun kusurlu sayılmaması, hatasının kaçınılmaz olarak değerlendirilmesinden geçmektedir. Burada hatanın kaçınılmaz olup olmadığının belirlenmesine yönelik olarak da kişinin mesleği⁶⁷², bilgi düzeyi, gördüğü eğitim, içinde bulunduğu sosyal ve kültürel çevre koşulları göz önünde bulundurulacaktır⁶⁷³. Örneğin, uzun süredir Türkiye’de yaşayan ve ticaretle uğraşan bir kimsenin amme alacağının tahsiline engel olma suçuna vücut veren nitelikte fiillerin suç olduğunu bilmediğini ileri sürmesi hüküm verilirken dikkate alınmayabilecektir⁶⁷⁴.

4.2.3.3. Kusurluluğu kaldıran nedenlerin maddi şartlarında hata

Kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz hataya düşen kişi, TCK m. 30/3 hükmü gereğince bu hatasından yararlanır. Bu ihtimalde kişi kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplerden birinin şartları somut olayda gerçekleşmediği halde, şartların gerçekleştiği hususunda yanılmaktadır⁶⁷⁵.

⁶⁷² “Heykeltraş olan sanığın, uçakla İzmir’den İstanbul’a gitmek için geldiği Adnan Menderes Havalimanında bilgisayar çantasının x-ray cihazından geçirildiği sırada metal yoğunluğun fark edilmesi üzerine, bilgisayar çantası içerisinde değişik ebat, figür, renk ve desenlerde toplam 118 adet sikkelerin ele geçirildiği, bu sikkelerden 102 adetinin yurt içinde alımı satımının serbest, yurt dışına çıkarılmasının yasak olduğu, 16 adetinin ise 2863 sayılı Kanun kapsamında korunması gerekli taşınır kültür varlığı olduğu anlaşılan somut olayda; suça konu sikkelerin sayısı, nitelikleri, ele geçiriliş biçimi, sanığın branşı ve eğitim durumu gözetildiğinde, sanığın bu eserlerin 2863 sayılı Kanun kapsamında korunması gerekli taşınır kültür varlığı olduğunu bildiğinin kabulü gerekmektedir” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2013/770, K. 2015/84, T. 31.03.2015, E.T. 30.04.2020 www.lexpera.com.tr

⁶⁷³ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/15-259, K. 2017/449, T. 31.10.2017, E.T. 21.04.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁷⁴ “Sanığın T.C. vatandaşı olup 18 yaşına kadar Türkiye’de yaşamış olması, yükseköğrenim görmesi, suça konu dört adet tabancayı da Türkiye’ye gelmeden hemen önce satın alması ve silahlardan sadece biri hakkında havalimanı görevlilerine bildirimde bulunması, güvenlik şirketinde çalıştığını ve silahlara özel ilgisi olduğunu belirtmesi karşısında, sanığın bilgi düzeyi, gördüğü eğitim, içerisinde bulunduğu sosyal ve kültürel çevre şartları dikkate alındığında, sanığın Türkiye’ye silah sokmanın yasak olduğunu bilmediğine dair savunmaların inandırıcı olmadığı, bu sebeple atılı suçun bütün unsurları ile oluştuğu ve fiilinin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz hataya düştüğünden söz edilemeyeceğinin kabulü gerekmekte olup haklı nedene dayanmayan Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının reddine karar verilmesi gerekmektedir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/8-321, K. 2017/412, T. 17.10.2017, E.T. 30.04.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁷⁵ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 372.

Örneğin, kendisine yönelik bir tehdit olmadığı halde, tehdidin varlığı konusunda hataya düşen bir kamu borçlusu, müşterilerinden olan alacak senetlerini ihtiva eden torbayı yakması halinde, eğer hata somut olayın şartlarına göre kaçınılmaz sayılırsa cezalandırılmayacaktır.

4.3. KUSURLULUĞU AZALTAN SEBEP OLARAK HAKSIZ TAHRİK

4.3.1. Genel Olarak

TCK'da *ceza sorumluluğunu azaltan bir neden* olarak düzenlenen haksız tahrik, kişinin haksız bir fiilin kendisinde meydana getirdiği hiddet ya da şiddetli elemin etkisi altında suç işlemesi durumunda kusur yeteneğindeki azalmayı ifade etmektedir⁶⁷⁶. Bu hâlde fail, suç işleme yönünde önceden bir karar vermeden, dışarıdan gelen etkinin ruhsal yapısı üzerinde meydana getirdiği karışıklığın neticesi olarak bir suç işlemeye yönelmektedir. Bu yönüyle haksız tahrik, kusurun irade unsuru üzerinde etkili olan nedenlerden biridir. Başka bir anlatımla, haksız tahrik hâlinde failin iradesi üzerinde zayıflama meydana gelmekte, böylece haksız fiilin meydana getirdiği hiddet veya şiddetli elemin etkisi altındaki kişinin suç işlemekten kendisini alıkoyma yeteneği önemli ölçüde azalmaktadır⁶⁷⁷. Bu sebeple haksız tahrikte fail daha az kusurlu sayılır⁶⁷⁸.

4.3.2. Haksız Tahrikin Şartları ve Suçtaki Görünümü

Hiddet veya şiddetli elemin, haksız bir fiil sonucu ortaya çıkması gerekir⁶⁷⁹. Haksız tahrikin suça etki eden bir neden olarak kabul edilmesinin en önemli sebebi, bu psikolojik halin hukuka aykırı bir fiil yüzünden meydana gelmesidir⁶⁸⁰. Ancak fiilin suç olması gerekmez. Fiil hukuka uygun olduğu takdirde, failde ne kadar şiddetli bir hiddet veya elem meydana gelmiş olursa olsun haksız tahrikten söz edilemez⁶⁸¹.

⁶⁷⁶ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 466.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 359.

⁶⁷⁷ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2019/1-202, K. 2019/655, T. 12.11.2019, E.T. 30.04.2020 www.kazanci.com.tr

⁶⁷⁸ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 428.

⁶⁷⁹ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 181.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 468.

⁶⁸⁰ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 381.

⁶⁸¹ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 361.; Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 381.; “Sanık hakkında hakaret suçu yönünden alacak borç meselesinden kaynaklı hukuki ihtilafın haksız tahrik nedeni olamayacağı olayda ise katılardan aldığı şanzıman parçasının arızalı çıkması nedeni ile değiştirilmesini istemesi gerekçe gösterilerek anılan maddenin uygulanması suretiyle sanık hakkında eksik ceza tayini hatalıdır.” YARGITAY 3. CEZA DAİRESİ, E. 2019/8638, K. 2019/15541, T. 10.09.2019, E.T. 30.04.2020 www.kazanci.com.tr

Haksız fiil, failde hiddet veya şiddetli elem meydana getirmiş olmalıdır. Haksız fiilin bu nitelikte olup olmadığı, failin sübjektif durumuna göre değil, fiilin normal bir kişiyi elem veya öfkeye sevk edebilecek nitelikte bulunup bulunmadığına göre belirlenmelidir.

Haksız tahrikin varlığı için bulunması gereken şartlardan bir diğeri de failin işlediği suçun kendisine karşı gerçekleştirilen haksız fiilin meydana getirdiği hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında işlemesidir. Başka bir deyişle haksız fiille daha sonra işlenen suç arasında illiyet bağının bulunması gerekir⁶⁸².

YCGK'nın istikrar kazanmış kararları ile öğretide de kabul gören görüşler doğrultusunda haksız tahrik hükmünün uygulanabilmesi için şartlardan sonuncusu, tahrik altında gösterilen tepkinin mağdurdan sadır olması, başka bir deyişle tepkinin haksız fiil teşkil eden fiili gerçekleştiren kişiye yönelik olmasıdır⁶⁸³.

TCK'nın haksız tahrike ilişkin 29. maddesi bütün suçlar bakımından uygulanabilecek genel bir hükümdür. Ancak haksız tahrike ilişkin şartlar birlikte değerlendirildiğinde, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından bu hükmün uygulanması mümkün gözükmemektedir. En başta alacaklı devletin, tahsil dairesi vasıtasıyla alacağına kavuşmak amacıyla icra takibine girişmesi ve bir takım icra takip işlemlerinde bulunması haksız bir fiil olarak değerlendirilemez. Bu nedenle, haciz işlemi başta olmak üzere kamu borçlusu aleyhine gelişen süreç onu ne kadar öfkelenirse veya üzse bile bunun etkisi altında işlenen amme alacağının tahsiline engel olma suçunda haksız tahrik nedeniyle indirimle gidilmesi söz konusu olmayacaktır. Kaldı ki, amme alacağının tahsiline engel olma gibi, suçun mağdurunun toplumu oluşturan herkesin olduğu suçlarda, herkesin birlikte hareket ederek bir kişiye karşı haksız bir fiilde bulunması hayatın olağan akışına uygun düşmediğinden, haksız tahrik indirimi, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından gündeme gelmez.

⁶⁸² Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 469.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 365.

⁶⁸³ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 374.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 470. “Katılandan kaynaklanan haksız tahrik oluşturabilecek herhangi bir söz ya da davranış bulunmadığı halde sanık ile birlikte gelen ve arkadaşı olan sanıklar hakkında haksız tahrik indirimi uygulanması suretiyle eksik ceza tayini hatalıdır.” YARGITAY 3. CEZA DAİRESİ, E. 2019/8638, K. 2019/15541, T. 10.09.2019, E.T. 30.04.2020 www.kazanci.com.tr

5. SUÇUN UNSURLARI DIŞINDA KALAN VE CEZALANDIRILMAYA ETKİ EDEN ŞART OLARAK OBJEKTİF CEZALANDIRILABİLME ŞARTLARI

5.1. TANIM

Objektif cezalandırılabilme şartları, suçun tüm unsurlarıyla gerçekleşmesine rağmen failin cezalandırılması için kanunun açıkça ve ayrıca aradığı ve gerçekleşmedikçe faile karşı kanunda öngörülen yaptırımın uygulanmadığı şartlar olarak tanımlanabilir⁶⁸⁴.

Objektif cezalandırılabilme şartları ne fiile ne de neticeye dâhildir. Bu koşullar, failin cezalandırılabilmesi için kanun koyucu tarafından suç politikası gereği gerçekleşmesi aranan, unsurlardan ve kusurdan bağımsız koşullardır⁶⁸⁵. Bu şartlar, suçun yapısında kusur yargısında bulunulmasından sonra değerlendirmeye alınmaktadır⁶⁸⁶.

Objektif cezalandırılabilme şartları haksızlığın ve kusurun ötesinde yer aldıklarından, kusur yargısının da konusunu teşkil etmezler. Dolayısıyla kusuru kaldıran veya etkileyen hata hâlleri bunlar bakımından söz konusu olmaz⁶⁸⁷. Ancak bu şartlar tipikliğin, hukuka aykırılığın ve kusurun dışında kalmakla birlikte, maddî ceza hukukuna dâhil bir kavramdır. Bu nedenle kanunilik ilkesi, objektif cezalandırılabilme şartları bakımından da tüm sonuçlarıyla birlikte geçerlidir⁶⁸⁸.

Bir suçta cezalandırılabilme şartının bulunup bulunmadığına kanun hükmünün yorumlanmasıyla ulaşılabilir. Örneğin, TCK m. 161’de düzenlenmiş bulunan hileli iflas ile m. 162’de düzenlenmiş bulunan taksirli iflas suçlarında, söz konusu suçların kanuni tariflerinde yer verilen “iflasa karar verilmiş olması” hali bir cezalandırılabilme koşuludur⁶⁸⁹. Ayrıca bu durum, hükmün gerekçesinde “*Madde metninde, bir ticari faaliyet bağlamında malvarlığını eksiltmeye yönelik hileli tasarruflarda bulunan kişinin*

⁶⁸⁴ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 439.

⁶⁸⁵ Elif Bekar, *Objektif Cezalandırılabilme Koşulları Bağlamında Türk Ceza Kanunu’nda Yer Alan Suçlar*, (Doktora Tezi), İstanbul: İÜSBE, 2016, s. 165.

⁶⁸⁶ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 376.

⁶⁸⁷ Zeynel Kangal, “Cezalandırılabilirliğin Objektif Koşulları”, İstanbul, *İÜHFM*, C. LXVIII, S. 1-2, s. 154.

⁶⁸⁸ Kangal, a.g.m., s. 155.

⁶⁸⁹ Bekar, a.g.e., 147.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 439.

cezalandırılması öngörülmüştür. Ancak, kişinin bu tasarruflar nedeniyle cezalandırılabilmesi için, iflasa karar verilmiş olması gerekir. Bu nedenle, iflas olgusunun gerçekleşmesi, bir objektif cezalandırılabilme şartı niteliği taşımaktadır...” şeklinde açık bir şekilde belirtilmektedir⁶⁹⁰.

Objektif cezalandırılabilme koşulu içeren suçlara verilebilecek tipik örneklerden bir diğeri de İİK’da yer alan alacaklısını zarara sokmak kastıyla mevcudunu eksiltme suçudur. Suçun kanuni tanımında “*aleyhine aciz belgesi aldığını veya alacaklı alacağını alamadığını ispat ettiği takdirde*” denilmek suretiyle bu suçta, borçlu failin cezalandırılması bunlardan herhangi birinin gerçekleştirilmesi şartına bağlanmıştır⁶⁹¹. Bu nedenle borçluya ait başkaca hacizli mal bulunması halinde, bunların satışı neticesinde borcun karşılanması karşısında ceza verilmesi mümkün gözükmemektedir⁶⁹².

5.2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇU

BAKIMINDAN OBJEKTİF CEZALANDIRILABİLME ŞARTLARI

⁶⁹⁰ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 376.

⁶⁹¹ “Suçun oluşumu için aciz belgesinin alınması zorunlu olmayıp, alacaklının alacağını alamadığını ispat etmesi halinde de suçun oluşabileceği gözetilmeden aciz belgesi alınmadığı gerekçesiyle sanıkların beraatlerine hükmedilmesi isabetsiz olup, temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmele hükmün istem gibi bozulmasına” YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2011/3030, K. 2011/1823, T. 11.04.2011, E.T. 04.05.2020 www.lexpera.com.tr

⁶⁹² “...sanığın elden çıkardığı mal varlığına rağmen kalan mevcudunun borcu karşılamaya yetmesi halinde, alacaklıya zarar verme kastı bulunmadığından atılı suç oluşmayacaktır.” YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2014/1136, K. 2014/4787, T. 21.04.2014 ; “somut olayımızda; şikâyetçi tarafın sanığın taşınmazlarını alacaklılarını zarara uğratmak amacıyla devrettiğini, sanığın ise diğer borçlarını ödemek amacıyla taşınmazı sattığını savunması karşısında, sanığa isnat edilen suça yönelik kastın ve suçun unsurlarının oluşup oluşmadığının tespiti açısından, öncelikle sanığa ait olup şikâyete esas olan takip dosyasında haciz konulan ve üzerinde başkaca rehin ve hacizler bulunan araçların satışının yapılması halinde şikâyetçiyi tatmin edecek bir miktar kalıp kalmayacağı... sonucuna göre şikâyete konu taşınmazların satışının alacaklıyı zarara sokmak kastıyla yapıp yapılmadığının ve sanığın hukuki durumunun tayini gerekir.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2016/13529, K. 2018/2313, T. 05.03.2018; “Borçlu sanığın kendisine ait bağımsız bölümü sattığı anlaşılması karşısında; müştekinin şikâyet dilekçesinde sanığa ait araçların varlığını ve bu araçların üzerinde pek çok hacizler olduğunu iddia etmesine rağmen, araçların değerleri ile üzerindeki hacizli dosyaların alacak miktarları saptanarak, araçların değerinin hacizli dosya alacaklarını karşıladıktan sonra bu dosya borcu yönünden alacaklıyı tatmin edebilecek bir miktarda para kalıp kalmayacağı yönünde araştırma yapılarak, sonucuna göre borçlu sanığın taşınmazını alacaklıyı zarar sokmak kastıyla satıp satmadığı hususunda varılacak sonuca göre sanığın hukuki durumunun takdiri gerekir. “YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2010/4416, K. 2010/5835, T. 11.10.2010; “Taşınmazın satım tarihindeki değeri, sanığın borcu karşılamaya yetecek miktarda başkaca mal varlığının olup olmadığı ve taraflar arasındaki hukuki ilişkinin ne olduğu konusunda tarafların göstereceği tüm deliller toplandıktan sonra sanığın hukuki durumunun takdir edilmesi gerekirken; Eksik araştırma ve yasal olmayan gerekçe ile beraatine karar verilmesi isabetsiz olduğundan hükmün istem gibi BOZULMASINA...” YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2010/3555, K. 2010/4552, T. 28.06.2010, E.T. 04.05.2020 www.kazanci.com.tr

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun kanuni tarifinde bir objektif cezalandırılabilme şartı yer almaktadır. Bu şart, *geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesidir*. Yani kamu borçlusu tipik fiilleri gerçekleştirir ve geriye hacze kabil hiç malı kalmaz veya geriye kalan malları paraya çevrildiği halde borcu karşılamaya yetmezse, hükümde öngörülen hapis cezasıyla karşı karşıya kalır. Ancak geri kalan malların borcu karşılamaya yettiği takdirde objektif cezalandırılabilme koşulu gerçekleşmediğinden herhangi bir yaptırım gündeme gelmeyecektir.

Yargıtay 7. Ceza Dairesi de vermiş olduğu bir kararında bu hususu şu şekilde dile getirmektedir; *“6183 sayılı Yasanın 110. maddesi, "borçlu gerçek surette veya gerçeğe aykırı surette varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse cezalandırılır" hükmünü taşımakta olduğuna göre, 6.08.1986 tarihinde haczedilen aracın 22.3.1988 tarihinde başkasına satılmasından önce 17.12.1987 tarihinde sanığın başka malları da haczedildiği dikkate alınarak bu iki haczin aynı alacaktan dolayı yapılıp yapılmadığı, aynı alacaktan yapılmış ise 17.2.1987 tarihinde yapılan hacizde, haczedilen malların borcu karşılamaya yetip yetmediği araştırılarak sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.”*⁶⁹³

Ancak hükmün lafzından, geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesinden ne anlaşılabileceği tam olarak belirlenebilir gözükmemektedir. Bu haliyle objektif cezalandırılabilme şartının, kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini düşünmekteyiz. Örneğin, borçlunun geride kalan malları, borcun tamamını mı karşılamaya yetmelidir? Büyük bir kısmını karşılamakla birlikte az da olsa bir miktar açık söz konusu olursa ne yapılacaktır? Keza geride kalan mallar borcun yarısını karşılamaya yetiyor ancak diğer yarısını karşılamaya yetmiyorsa nasıl davranılacaktır? Borcun miktarı dışında kalan malların değerlendirilmesi nasıl yapılacaktır? Pek tabidir ki yargılama makamı, hatta soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı, bilirkişi görüşünden faydalanacaktır. Ancak bilirkişi görüşüne başvurmak zaman kaybına neden olabilecektir.

Kanaatimizce objektif cezalandırılabilme şartı belirlenirken, İİK m. 331’de olduğu gibi, kamu borçlusunun aciz halinde olduğunu gösterir bir aciz fişinin temin edilmesi göz önünde bulundurulabilirdi. Keza AATUHK’nın *“aciz hali”* başlıklı 75.

⁶⁹³ YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 1991/11656, K. 1992/613, T. 06.02.1992, E.T. 04.05.2020
www.kazanci.com.tr

maddesine göre, yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise, yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur. Uygulamada kolaylık sağlaması açısından matbu aciz fişleri kullanılmaktadır. Bu noktada üzerinde düşünülmesi gereken bir sorun da İİK hükümlerine göre icra dairelerince düzenlenen aciz belgelerinin borçlunun acizini gösterip göstermeyeceğidir. COŞKUN'a göre İİK hükümlerine göre icra dairelerindeki takipler sonucunda düzenlenmiş aciz belgeleri borçlunun aciz halinde olduğunu göstermez⁶⁹⁴. Kanaatimizce de aciz halinden bahsedilebilmesi için AATUHK m. 75 çerçevesinde bir tahkikat yapılarak ve değerlendirmeye tabi tutularak şüpheden uzak bir şekilde borçlunun acizine karar verilmelidir.

6. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Suçun özel görünüş biçimleri başlığı altında, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun teşebbüs, iştirak ve içtima hükümleri karşısındaki durumu incelenecektir.

6.1. TEŞEBBÜS

6.1.1. Genel Olarak

Teşebbüse ilişkin hükümler, bağımsız bir ceza normu niteliğinde olmayıp, ancak belli bir suçun tanımına bağlı olarak uygulama alanı bulabilirler⁶⁹⁵. Söz konusu hükümler uyarınca, suçun kanuni tanımındaki hareketlerin tamamlanmamasına veya hareketlerin tamamlanmış olmasıyla birlikte tanımda aranan neticenin gerçekleşmemesine rağmen fail cezalandırılmaktadır. Bu nedenle, teşebbüse ilişkin hükümlerin cezai sorumluluğu genişlettiği kabul edilmektedir⁶⁹⁶.

TCK'nın "suça teşebbüs" başlıklı 35. maddesine göre, kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.

Teşebbüsün varlığından söz edilebilmesi için;

1- Kasıtlı bir suç işleme kararı olmalı,

⁶⁹⁴ Coşkun, *Açıklamalı ve İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 895.

⁶⁹⁵ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 417.

⁶⁹⁶ Erem, a.g.e., s. 315.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler*, s. 501.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 417.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 439.

2- Elverişli hareketlerle suçun doğrudan doğruya icrasına başlanmalı,

3- Failin elinde bulunmayan nedenlerle suç tamamlanamamalı ya da amaçlanan sonuç gerçekleşmemelidir⁶⁹⁷.

6.1.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçuna Teşebbüs

Objektif cezalandırılabilme şartı içeren suçlara teşebbüsün mümkün olup olmadığı tartışmalıdır. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu da objektif cezalandırılabilme koşulu içeren bir özellik gösterdiğinden öncelikle bu hususun incelenmesi gerekmektedir.

İlk görüş, objektif cezalandırılabilme şartı içeren suçlarda teşebbüsün mümkün olmadığını ileri sürmektedir⁶⁹⁸. Bu suçlara teşebbüsten sorumluluğun, cezalandırma şartının gerçekleşmesi halinde de mümkün olmadığı belirtilmektedir. Çünkü TCK m. 35/2 gereği teşebbüs halinde ceza, meydana gelen tehlikenin ve zararın ağırlığına göre tayin edilmektedir. Teşebbüsten dolayı cezalandırmanın mümkün olduğu hallerde cezanın ölçüsü ortaya çıkan sonuca göre belirlenecektir. Objektif cezalandırılabilme şartı içeren suçlarda ise, koşulun gerçekleşmesi durumunda meydana gelen tehlike ve zararın ağırlığına bakılarak indirim uygulanamayacaktır⁶⁹⁹.

Bir diğer görüşe göre ise objektif cezalandırılabilme koşulu içeren suçlara da teşebbüs mümkündür⁷⁰⁰. Haksızlık alanıyla ilgili olmayan bu şartların, haksızlık alanıyla ilgili bir konuyu engellemesi mümkün değildir⁷⁰¹.

Kanaatimizce de gerçekleşmemeleri failin cezalandırılmasına engel olan şartları içeren suçlara, söz konusu şartın gerçekleşmesi ve neticenin gerçekleşmemesi koşuluna bağlı olmak kaydıyla teşebbüs mümkündür⁷⁰². Bu nedenle AATUHK m. 110'da bir objektif cezalandırılabilme şartına yer verilmesi, suçu teşebbüse elverişli olmaktan çıkarmaz⁷⁰³. Örneğin, sahibi olduğu yük hayvanlarını doğaya bırakmak suretiyle üzerindeki mülkiyet hakkından vazgeçen kamu borçlusu, bu düşüncesini

⁶⁹⁷ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2012/14-1239, K. 2013/383, T. 24.09.2013, E.T. 04.05.2020 www.kazanci.com.tr; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 502.

⁶⁹⁸ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 459.

⁶⁹⁹ Bekar, a.g.e., s. 147.

⁷⁰⁰ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 708.; Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 504.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 375.

⁷⁰¹ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 375.

⁷⁰² Aynı doğrultuda görüş için Bkz.: Bekar, a.g.e., s. 149.

⁷⁰³ Pinar, Bacaksız, a.g.m., s. 122.

gerçekleştirmek üzere hayvanlarının kapısını açmaya çalışırken haciz için gelen memurlarca yakalansa; suç tamamlanmadığından teşebbüs sorumluluğu söz konusu olacaktır. Keza kamu borçlusu, kayden ve fiili haczi yapılmış otomobilinin önemli parçalarını sökmek üzere harekete geçmekle birlikte gerekli teknik ve pratik bilgiye sahip olmadığından, söz konusu parçaları sökmeden, otomobilin bulunduğu otoparktan ayrılmış olması halinde suçun cezası kendisine TCK m. 35/2 gereği dörtte birden dörtte üçüne kadar indirilerek verilecektir.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından gizleme aslında aynı zamanda bir neticedir⁷⁰⁴. Bu nedenle kamu borçlusunun, malvarlığını gizlemeye yönelik olarak elverişli hareketlerle icraya başlamakla birlikte gizleyemeden yakalanması halinde amme alacağının tahsiline engel olma suçuna teşebbüsü gündeme gelecektir⁷⁰⁵. Örneğin hacze geldiğini gören kamu borçlusu, evinde bulunan tarihi değer taşıyan el yazması bir eseri gizlemeye çalışırken icra memurları tarafından fark edilirse teşebbüs söz konusu olur.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçuna teşebbüsle ilgili olarak verilen tüm bu örneklerle yönelik gözden kaçırılmaması gereken husus, objektif cezalandırılabilme şartı olan “geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi” gerçekleşmediği sürece fail hakkında cezaya hükmolunmayacağıdır.

6.1.3. Gönüllü Vazgeçme

Failin, suçu tamamlamaktan gönüllü olarak vazgeçmesini teşvik etmek amacıyla, modern suç politikasının temel araçlarından biri olarak benimsenen gönüllü vazgeçme kurumu, cezayı kaldıran şahsi bir sebeptir⁷⁰⁶. Gönüllü vazgeçme, TCK m. 36 şu şekilde düzenlenmiştir: “*Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse,*

⁷⁰⁴ Defter ve belgeleri gizleme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun ancak ihmalî hareketle işlenebilen bir sırf ihmal suçu olduğu düşünülmektedir. Bunun sebebi ise gizlemenin ne anlama geldiği bizzat kanunda belirtilmektedir. İlgili hükme göre, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme olarak kabul edilir. Bu nedenle gizleme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs mümkün görünmemektedir. Görüş için Bkz. Özcan, a.g.e., s. 242.

⁷⁰⁵ Yargıtay bir kararında, suça sürüklenen çocuğun babasına ait olan tabancaları arama yapılacağı esnada kaçırmak istemesi şeklindeki eyleminin, suç delillerini gizlemeye teşebbüs suçunu oluşturacağına karar vermiştir. YARGITAY 8. CEZA DAİRESİ, E. 2016/12282, K. 2018/2138, T. 28.02.2018, E.T. 06.05.2020 www.hukukturk.com

⁷⁰⁶ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 440.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 526.

teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.”

Yargısal kararlarda, suç yolunda (iter criminis) ilerleyen sanık daha fazla ilerleme imkânına ve kanaatine sahip olduğu halde, suç yolunda ilerlemeyerek icrayı yarıda bırakmışsa ya da icra hareketleri tamamlandıktan sonra kendi çabası ile sonucun meydana gelmesini önlemişse vazgeçmenin gönüllü olduğu, buna karşılık fail icraya başlarken göz önünde tuttuğu ve hesaba kattığı risklerden başka bir faktör nedeniyle icra hareketlerine devam etmemişse ya da sonuca ulaşamamışsa vazgeçmenin gönüllü olmadığı, bu halde icra hareketleri failin elinde olmayan engelleyici nedenlerle bitirilemediğinden ya da sonuç failin elinde olmayan nedenlerle meydana gelmediğinden teşebbüsün söz konusu olduğu vurgulanmıştır⁷⁰⁷.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda, kamu borçlusu bakımından, gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanabilmesine engel bir durum yoktur⁷⁰⁸. O halde, taşınmaz rehni kapsamında olan bir eklentiye sökmeye başlayıp daha sonra icra hareketlerini tamamlamak yerine bundan vazgeçerek suçu tamamlama iktidarı olmasına rağmen suç yolunu terkeden kamu borçlusu, amme alacağının tahsiline engel olma suçuna teşebbüsten cezalandırılmayacaktır.

6.2. İŞTİRAK

6.2.1. Genel Olarak

Bir kişi ile işlenebilen bir suçun, birden fazla kişi tarafından önceden iş birliği yapmaları sonucunda işlenmesine iştirak veya suç ortaklığı adı verilmektedir⁷⁰⁹. AATUHK’da, amme alacağının tahsiline engel olma suçu ile ilgili özel bir düzenleme bulunmadığı için, TCK m. 5 gereği, genel kanun niteliğinde olan TCK’nın iştirak ile ilgili hükümleri çerçevesinde konu ele alınacaktır.

Bir suçun icrasına iştirak eden suç ortaklarının bu suçun işlenişine bulundukları katkılarının normatif bir değerlendirmeye tabi tutulmasından hareketle sorumluluk

⁷⁰⁷ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2013/126, K. 2014/364, T. 11.07.2014, E.T. 22.04.2021 www.lexpera.com.tr

⁷⁰⁸ Pınar, Bacaksız, a.g.m., s. 123.

⁷⁰⁹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 481.

statüleri belirlenmiş ve iştirak türleri faillik ve şeriklik olmak üzere ikiye ayrılmıştır⁷¹⁰. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından iştirak hükümleri, TCK m. 37'nin gerekçesinde⁷¹¹ belirtildiği üzere “fiilin işlenişi üzerinde kurulan hâkimiyet” ölçü alınarak incelenecektir.

6.2.2. Faillik

İştirak şekilleri suç ortaklarının sorumluluk statüleri olarak nitelendirilmektedir. TCK'nın Faillik başlıklı 37. Maddesinin ilk fıkrasında müşterek faillik, ikinci fıkrasında ise dolaylı faillik düzenlenmiştir.

6.2.2.1. Müşterek faillik

Kanunda tarif edilen haksızlığı tek başına gerçekleştiren kişiye doğrudan fail veya müstakil fail denilmektedir⁷¹². Kanunda tarif edilen haksızlık birden çok suç ortağı tarafından müştereken gerçekleştirilebilir ki böyle bir durumda müşterek faillikten söz edilir. Müşterek faillikte birden fazla kişi suç işleme kararı vermekte ve her bir fail işlenen suçun üzerinde doğrudan hâkimiyet kurmaktadır⁷¹³. Müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının yanı sıra fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu için her bir suç ortağı fail konumundadır. Fiil üzerinde ortak hâkimiyetin kurulup kurulmadığının belirlenmesinde, suç ortaklarının suçun icrasında üstlendikleri rolleri ve katkılarının taşıdığı önem göz önünde bulundurulmalıdır⁷¹⁴.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda işleme kararıyla hareket etmeleri kaydıyla, suçun işlenişine iştirak eden ve özel faillik niteliğini taşıyan bütün suç ortakları müşterek fail olarak sorumlu tutulacaktır. Özgü suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. O halde amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili sadece kanunda belirtilen özel faillik niteliği taşıyan kişiler olacak, fail dışında suçun işlenişine katılan diğer kişiler ise rolleri ne olursa olsun azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu olacaklardır⁷¹⁵.

⁷¹⁰ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 539.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 454.

⁷¹¹ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 191.

⁷¹² Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 539.

⁷¹³ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 485.

⁷¹⁴ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2016/4-237, K. 2019/501, T. 25.06.2019, E.T. 14.05.2020 www.kazanci.com.tr

⁷¹⁵ “Zimmet suçu özgü suçlardan olup, kamu görevlisi olmayan sanığın TCK m. 40/2'ye göre, azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulacağının nazara alınmaması yasaya aykırıdır.” YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2008/9242, K. 2009/1799, T. 16.02.2009, E.T. 14.05.2020 www.kazanci.com.tr

6.2.2.2. Dolaylı Faillik

TCK m. 37/2'ye göre suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişiye dolaylı fail denir. Dolaylı fail, suçun icra hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde üstün hâkimiyet kurmaktadır⁷¹⁶. Dolaylı faillik, araç olarak kullanılanın hareketinin suç açısından tipik olmadığı hallerde de söz konusu olabilir. Burada arkadaki şahıs (dolaylı fail) araç olarak kullanılanın hatasının, zor altında olmasının ya da algılama veya irade gücünün azlığının sonucu olarak fiile hâkim durumdadır⁷¹⁷. Örneğin, bir kimsenin kamu borçlusuna, başkasına ait olduğuna ikna ederek kendi malını telef ettirmesi, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından tipik değildir. Bu olayda kişi kendi malının tahribinde araç olarak kullanıldığı için arkadaki kişi dolaylı fail olarak cezalandırılacaktır. Keza kamu borçlusunun çocuğuna bir zarar verileceğinden bahisle taşınmazının başkasına devretmesinin sağlanmasında da korkutmayı gerçekleştiren kişi TCK m. 28 gereği dolaylı fail sıfatıyla cezalandırılacaktır.

6.2.3. Şeriklik

Suçun icrasına iştirak etmekle birlikte, suçun işlenişine katkısı fail kadar olmayan diğer suç ortakları da gerçekleşen haksızlıktan şerik sıfatıyla sorumlu tutulurlar. Fail, suçun kanuni tanımındaki unsurlarıyla bilhassa suçun objesiyle doğrudan temas halindeyken, şerik için böyle bir durum söz konusu olmamaktadır⁷¹⁸. Şeriklerin suçun işlenişine bulundukları katkıdan dolayı cezalandırılabilimleri, bağlılık kuralına bağlıdır⁷¹⁹. TCK m. 40'a göre; suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Cezai sorumluluğu genişletici bir özellik arzeden şerikliğin de azmettirme ve yardım etme olmak üzere iki türü bulunur.

6.2.3.1. Azmettirme

Azmettirme, belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan kişide, bir başkası tarafından suç işleme kararının oluşmasının sağlanmasıdır. TCK m. 38/1

⁷¹⁶ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 568.; Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 463.; İlhan Üzülmmez, "Dolaylı Faillik", Kayseri, *EÜHFD*, C. I, S. 2 (2006), s. 84.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 487.

⁷¹⁷ Üzülmmez, a.g.m., s. 86.

⁷¹⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 572.

⁷¹⁹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 572.; Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 477.

uyarınca, “başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.” Azmettiren, suçun icra hareketlerini yapmadığı halde müşterek failmiş gibi işlenen suçun cezasıyla cezalandırılır⁷²⁰. Azmettiren kasten hareket etmeli ve bu kastın failde belli bir suç işlemeye konusunda karar oluşturmayı ve azmettirilen suçun kanuni tanımındaki unsurlarını içermesi gerekir⁷²¹. Bu nedenle de ihmali hareketle suça azmettirme mümkün değildir.

Bağlılık kuralını düzenleyen TCK m. 40/2 uyarınca, amme alacağının tahsiline engel olma suçunda, hakkında takibe başlanmış kamu borçlusuna dışında kalan kimseler azmettiren veya yardım eden sıfatıyla suça iştirak edebileceklerdir. Örneğin, bir kamu borçlusunun, borcunu ödememesi konusunda sürekli telkinde bulunan bir arkadaşı tarafından muvazaa yoluyla malvarlığını üçüncü kimselere devretmesi hususunda azmettirildiğini düşünelim. Kamu borçlusuna böyle bir davranışta bulunma konusunda herhangi bir düşünce içinde bulunmasa dahi arkadaşı bir takım söylemlerde bulunarak kendisine suç işlemeye kararını aldirtmış olabilir. Bu durumda amme alacağının tahsiline engel olma suçunu işlemeyi düşünmeyen kamu borçlusuna, suç işlemeye kararını aldirtıp suç işleyen arkadaşı azmettiren sıfatıyla suça iştirak etmiş olur ve kendisi de amme alacağının tahsiline engel olma suçunun cezasıyla cezalandırılır.

Eğer kişi daha önce suçu işlemeye karar vermiş ise, bu takdirde azmettirmeden değil, artık manevi yardımdan söz edilebilir⁷²². Örneğin, muvazaa yoluyla mal varlığındaki taşınmazı başkasına devretmeyi düşünen kamu borçlusuna “daha ne bekliyorsun?” ya da “şu kişiye hemen yarın devret!..” diyen arkadaşının durumu azmettirme değil, yardım etme olacaktır⁷²³.

6.2.3.2. Yardım Etme

⁷²⁰ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 488.

⁷²¹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 572.

⁷²² YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/15-727, K. 2018/99, T. 13.03.2018, E.T. 22.05.2020 www.kazanci.com.tr

⁷²³ “Suç tarihinde belediyede muhasebe memuru olarak görev yapan sanığın, belediye başkanı olarak görev yapan sanık, kardeşi ve oğlu adlarına kayıtlı telefon hatlarının faturalarını belediye bütçesinden ödemek suretiyle zimmet suçunu işlediği iddia edilen olayda; hakkında zimmete ilişkin mahkumiyet hükmü düzeltilerek onanan sanığı suça azmettirdiğine ilişkin isnat ve kabul bulunmayan sanığın, sübutu kabul edilen eylemlerinin TCK'nın 40/2. maddesi uyarınca özgü suç olan zincirleme zimmet suçuna yardım etme niteliğinde olduğu gözetilmeden, dosya kapsamı ile uyuşmayan yanlış değerlendirme sonucu yazılı şekilde uygulama yapılması, hatalıdır.” YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2019/4927, K. 2019/10671, T. 14.11.2019, E.T. 22.05.2020 www.kazanci.com.tr

Yardım etme suretiyle suça iştirak edenler, suçun icrasına doğrudan doğruya katılmazlar ve fakat suçun icrasını kolaylaştırırlar⁷²⁴. Yardım edenin, suç teşkil eden fiilin üzerinde doğrudan bir hâkimiyeti söz konusu değildir. Zira yardım etmeyi müşterek faillikten ayıran en önemli unsur, kişinin suçun işlenişi sırasında fiil üzerinde ortak hâkimiyetinin bulunmamasıdır⁷²⁵.

Yardım etme, suçun işlenilmesinde kullanılan araçları temin ve suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında maddi yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak şeklinde *maddi olarak*; suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, suçun işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vaad etmek ve suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek şeklinde *manevi bir biçimde* gerçekleşebilir.

Kamu borçlusunun kayden ve fiilen hacizli traktörünün önemli parçalarını sökmesi için alet edevat temin eden kimsenin hareketi; mücevherlerini gizlemek için teslim alan kimsenin hareketleri, maddi yardım neviden hareketlerdir. Buna karşılık, taşınmazını muvazaa yoluyla devretmeyi düşünen kamu borçlusunu, suç kararı alması konusunda teşvik eden kimsenin hareketi ile alındıları nasıl vereceği konusunda yol gösteren muhasebecisi manevi olarak yardımda bulunmuş sayılacaktır.

Bu konuda tartışmaya değer hususlardan birisi de muvazaalı işlemlerin diğer tarafının cezai sorumluluğunun ne olacağıdır. Muvazaa (danışıklılık), tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uygun olmayan ve hukuki sonuç doğurmasını istemedikleri bir görünüş meydana getirmek hususunda anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir⁷²⁶. Muvazaanın sübjektif unsuru olarak kabul edilen ve aynı zamanda temelini teşkil eden muvazaa anlaşması, tarafların görünüşte bir işlem yapma yönündeki iradelerinin açığa vurulmasıdır. Bu nedenledir ki muvazaa anlaşması, taraflardan birinin, beyanının gerçek iradesine uymadığını karşı tarafa duyurmasından ve onun da yardımıyla; onu, bu amaçla yapılacak bir sözleşmenin tarafı haline

⁷²⁴ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 570.

⁷²⁵ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2016/4-237, K. 2019/501, T. 25.06.2019; “sanık ile fiil ve idare birliği içerisinde, fiil üzerinde müşterek hâkimiyet kurmak suretiyle gerçekleşen eylemleri dolayısıyla TCK’nın 37/1. maddesi kapsamında müşterek fail olarak cezalandırılmaları gerektiği gözetilmeden, yardım eden sıfatıyla TCK’nın 39. maddesiyle uygulama yapılması suretiyle eksik ceza tayini, hatalıdır.” YARGITAY 1. CEZA DAİRESİ, E. 2017/3330, K. 2019/4513, T. 22.10.2019, E.T. 22.05.2020 www.kazanci.com.tr

⁷²⁶ İsmail Atamulu, *Türk Borçlar Hukukunda Muvazaa*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 23.

getirmesinden ibarettir⁷²⁷. Bir anlaşma olduğu için her iki tarafın da birbirine uygun irade beyanlarını gerektirmektedir. Sonuç olarak muvazaalı işlemin tarafları bilerek ve isteyerek bu işleme taraf olmaktadır.

Kamu borçlusu ile anlaşarak, borçlunun malvarlığına ait bir değeri muvazaalı işlem yoluyla uhdesinden çıkarması şeklinde gerçek olmayan surette meydana gelen suça iştirak eden bir kimsenin fiilini iştirak hükümleri çerçevesinde değerlendirmek gerekirse, öncelikle bu kimsede bir suç işleme kastı vardır. Zira taksirli suçlara iştirak mümkün değildir. Muvazaalı işlemin diğer tarafının suçun işlenişine katkısı da açıkça anlaşılmaktadır. Çünkü karşı taraf olmasaydı kamu borçlusu sözleşmeye konu malvarlığı değerini muvazaa yoluyla uhdesinden çıkaramayacaktır⁷²⁸. Bütün bu hususlar bağlılık kuralı ile birlikte değerlendirildiğinde, kamu borçlusu olmayan taraf özel faillik niteliği taşımadığından, suça azmettiren veya yardım eden sıfatıyla iştirak edebileceğinden, muvazaalı işlemin karşı tarafı eğer yalnızca taraf olmak suretiyle suçun işlenişine iştirak etmişse azmettiren olarak değerlendirilemeyeceğinden; kanaatimizce yardım eden sıfatıyla cezalandırılmalıdır. Söz konusu yardımın da nitelik itibarıyla, suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak şeklinde gerçekleşen maddi yardımdan ibaret olduğu düşüncesindeyiz.

Son olarak şuna değinmek isteriz ki, objektif cezalandırılabilme koşulu içeren suçlar bakımından suça iştirak, herhangi bir özellik arz etmemektedir. Bu suçlara fail

⁷²⁷ Atamulu, a.g.e., s. 25-26.

⁷²⁸ İİK 331.maddesine yer alan alacaklısını zarara sokmak kasdıyla mevcudunu eksiltme suçu ile ilgili vermiş olduğu kararlarda Yargıtay, muvazaalı işlemin karşı tarafının da cezalandırılması görüşündedir. “İİK'nın 331/1. maddesinde düzenlenen suç bakımından TCK'nın iştirake dair hükümlerinin uygulanabilecek olması nedeniyle, sanığın mutlaka borçlu olmasının gerekmemesi, icra ödeme emrinin borçluya tebliğini izleyen gün noterde yapılan araç satış sözleşmesinin alıcısı konumunda bulunması, dolayısıyla fiile iradi bir şekilde müştereken yaptığı eylemle olumlu bir katkıda bulunması, borçludan olan alacağının tahsili amacıyla bu satış ilişkisinin gerçekleştiğini ayrıca borçluya elden bir para ödemediğini ikrar etmesi, ancak buna rağmen takas veya mahsup şeklinde değil, satış sözleşmesi şeklinde bir devir gerçekleştirmesi sebebiyle icra dosyası alacaklısının aleyhine gerçekleşen satış işlemi muvazaalı şekilde yapmış olduğunun dosya kapsamından anlaşılmış olması karşısında sanık ...'ın mahkûmiyetine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde borçlu olmadığından bahisle beraatine karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2016/13502, K. 2018/4494, T. 12.04.2018; “devir işleminin alacaklılardan mal kaçırmaya yönelik muvazaalı bir işlem olduğu dikkate alınarak İİK'nın 331. maddesinde tanımlanan alacaklısını zarara uğratmak maksadıyla mevcudunu eksiltmek suçuna ilişkin TCK'nın 37-41. maddeleri kapsamında iştirak mümkün olduğundan sanığın atılı suçtan mahkûmiyetine karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde sanığın takip borçlusu olmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilmesi bozmayı gerektirmiştir. “YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2016/14717, K. 2018/6947, T. 06.06.2018, E.T. 30.05.2020 www.kazanci.com.tr

veya şerik olarak katılmak mümkündür. Ancak suçun işlenmesinden sonra ve fakat objektif cezalandırılabilme koşulu gerçekleşmeden evvel suça iştirak mümkün değildir⁷²⁹. Tabii bir sonuç olarak da objektif cezalandırılabilme koşulları, fiilde mevcut değil ise, suça katılan diğer kişiler de cezalandırılmayacaktır.

6.3. İÇTİMA

6.3.1. Genel Olarak

İşlenen bir suçta tek fiille birden çok hukuki yararın ya da bazı koşullarla farklı fillerle aynı hukuki yararın ihlal edilmiş olması, suçların içtimaı (suçların birleşmesi) olarak adlandırılır⁷³⁰. Ceza hukukunda esas olan *''ne kadar çok ihlal varsa, o kadar suç ve ceza vardır''* kuralıdır⁷³¹. Bu kural, suçların gerçek içtimaı olarak adlandırılmakta olup; aynı kişi tarafından birden fazla suçun ihlali halinde, her ihlal için failin ayrı ayrı cezai sorumluluğu doğmaktadır. Başka bir deyişle, failin cezai sorumluluğu, işlenen suçların sayısı ile belirlenmektedir.

Suçların içtimasında, fail tarafından bir veya birden çok fiil ile işlenen birden çok suç karşısında, tek bir suça ilişkin cezai sorumluluk gündeme gelmekte, faile kimi zaman tek bir suçun cezası artırılarak verilmekte, kimi zaman ise fail, en ağır olan suçun cezası ile cezalandırılmaktadır. Bu nedenle, suçların içtimaı fail lehine getirilmiş istisnai bir düzenlemedir⁷³². Ayrıca suçların içtimaı, cezayı azaltan bir neden olmayıp, kanun koyucunun birden çok suçun failini, her bir suçun cezası ile cezalandırma yetkisinden vazgeçmesidir⁷³³.

TCK'da suçların içtimaı, 42. maddede *'Bileşik Suç'*, 43. maddede *'Zincirleme Suç'*, 44. maddede *'Fikri İçtima'* şeklinde düzenlenmiştir.

Bileşik suç, kanun koyucu tarafından, sadece bir suçta, birden çok suçun birleştirildiği özel hukuki bir yapıdır. Bu nedenle amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından bir özellik arz etmemektedir. Aşağıda amme alacağının tahsiline engel

⁷²⁹ Bekâr, a.g.e., s. 150.

⁷³⁰ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 502.

⁷³¹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 610.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 508.

⁷³² Mustafa Özen, *Suçların İçtimaı*, (Doktora Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 8.

⁷³³ Özen, *Suçların İçtimaı*, s. 9.

olma suçunun öncelikle zincirleme suç daha sonra da fikri içtima karşısındaki durumu incelenmeye çalışılacaktır.

6.3.2. Zincirleme Suç

Suç politikası sonucu, fail lehine getirilmiş bir düzenleme olan zincirleme suçta, uygulanacak ceza, zamanaşımının başlama süresinin tespiti, suçun işlendiği yer ve buna bağlı olarak yer yönünden yetkili mahkemenin belirlenmesi bakımından suçların tekliğinden, diğer durumlarda suçların çokluğundan bahsedilmektedir. Zincirleme suç, en genel tanımıyla aynı suç işleme kararıyla değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden çok kez işlenmesidir⁷³⁴.

Zincirleme suçlarda, fail suç tipini birden fazla ihlal ettiği halde, suç işlemindeki karar birliğini göz önünde bulunduran kanun koyucu, gerçekleşen birden fazla neticeye rağmen, faile tek suçun cezasının verilmesini ancak bu cezanın belirli bir oranda artırılmasını öngörmektedir⁷³⁵. Bunun nedeni madde gerekçesinde, suçlar arasında sübjektif bir bağın bulunmasına dayandırılmaktadır⁷³⁶. Zincirleme suç hüküm altına alan TCK m. 43'ün ilk fıkrasının son cümlesi uyarınca, mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da zincirleme suç hükümleri uygulama alanı bulmaktadır. Yine aynı maddenin 3. fıkrasına göre, kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında zincirleme suç hükümleri uygulanamaz.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu gibi mağduru belli bir kişi olmayan, başka bir deyişle toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilir olması ve amme alacağının tahsiline engel olma suçlarının TCK m. 43/3'te sayılan suçlar kapsamında yer olmamış olması da göz önünde bulundurulduğunda, maddede öngörülen diğer koşulların da somut olayda gerçekleşmiş olması şartıyla, TCK m. 43 hükümlerinin tatbiki mümkün görünmektedir.

Zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için;

- 1-) Birden çok suçu oluşturan fiillerin aynı suç işleme kararına dayalı olması,
- 2-) Suçların değişik zamanlarda işlenmesi,

⁷³⁴ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 545.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 509.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 619.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 520.

⁷³⁵ Hakeri, *Ceza Genel Hükümler*, s. 598.

⁷³⁶ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 200.

3-) Suçların aynı kişiye yönelik olması,

4-) Gerçekleştirilen fiillerin her birinin aynı suç oluşturması gerekir⁷³⁷.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçlarının zincirleme bir biçimde işlenebilmesi için ilk şart, AATUHK m. 110'da yer verilen fiillerin birden fazla kez işlenmesidir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, işlenen fiillerin her birinin farklı bir alaktan kaynaklanmasının gerekliliğidir. Aynı kamu borcundan dolayı hakkında takip başlatılan bir kamu borçlusunun, suçun unsurlarında yer alan seçimlik hareketleri birden fazla işlemesi halinde tek bir suç oluşacaktır. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu seçimlik hareketli suçtur. Seçimlik suçlarda alternatifli olarak sayılan hareketlerin hepsinin gerçekleştirilmesi şart olmayıp, sadece bir tanesinin işlenmesi dahi suçun oluşması için yeterlidir. Ayrıca alternatifli hareketlerden birkaçı ya da hepsi birlikte gerçekleştirilmiş olsa dahi ortada tek bir suç vardır. Bu nedenle amme alacağının tahsiline engel olma suçu gibi seçimlik hareketli suçlarda, suçun tanımında yer verilen hareketlerden birkaçının veya tümünün yapılması, birden çok suça dolayısıyla zincirleme suça vücut vermez⁷³⁸. Örneğin, bir vergilendirme dönemine ait borcundan dolayı hakkında takibe başlanan kamu borçlusu söz konusu takibi sonuçsuz kılmak için hacizli otomobilinin önemli parçalarını sökerek değerden düşürse, bir müddet sonra taşınmazını muvazaalı bir yolla arkadaşına devretse dahi tek suçtan söz edilecektir.

İkinci şart, birden fazla işlenen fiillerin değişik zamanlarda gerçekleştirilmiş olmasıdır. Bu nedenle aynı zamanda gerçekleştirilen fiiller bakımından zincirleme suç hükümlerinin uygulanması mümkün değildir⁷³⁹. Fiiller arasında ne kadar bir zaman aralığının bulunması gerektiği konusunda kanunda hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda kural koymak da pek mümkün görünmemektedir. Ancak hangi süre içerisinde işlenirse işlensin, işlenen suç başlangıçtaki genel niyete veya suç işleme konusundaki tek karara dayanıyor ise zincirleme suç hükümleri uygulanacak, ancak işlenen suç failin

⁷³⁷ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2017/11-211, K. 2017/259, T. 09.05.2017, E.T. 12.06.2020 www.kazanci.com.tr

⁷³⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 637.

⁷³⁹ Erem, a.g.e., s. 376.; Özcan, a.g.e., s. 261.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 514.

yeni bir suç işleme kararına dayanıyorsa artık zincirleme suç söz konusu olmayacaktır⁷⁴⁰.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda, suç teşkil eden fiiller arasında hukuki ve fiili kesintilerin bulunması, suç işleme kararındaki birliği ortadan kaldıracığından, kesintilerden sonra gerçekleştirilen fiillerin ayrı bir suç olarak cezalandırılmaları gerekecektir. Örneğin, amme alacağının tahsiline engel olma suçu ile ilgili hakkında yapılan soruşturma sonucunda toplanan delillerin, failin suçu işlediği yönünde yeterli şüphe oluşturması üzerine, Cumhuriyet savcısına şüpheli hakkında iddianamenin düzenlenmesiyle hukuki kesinti oluşmaktadır. İddianamenin düzenlenmesinden sonra devam eden fiiller ise başka bir ceza soruşturmasının konusunu oluşturacaktır. Başka bir anlatımla, sanık hakkında iddianame düzenlendikten sonra, sanık tarafından aynı suçun tekrar işlenmesi durumunda yeni ve ayrı bir suç söz konusu olacaktır⁷⁴¹. Kamu borçlusunun, muvazaa yoluyla taşınmazını arkadaşına devrettikten sonra askere gitmesi fiili kesintiye, muvazaalı devir işlemiyle ilgili hakkında iddianame düzenlenmesi ise hukuki kesintiye örnek verilebilir.

Üçüncü şart, değişik tarihlerde işlenen fiillerin aynı mağdura yönelik olmasıdır ki bu da daha önce de açıklandığı üzere toplumu oluşturan herkese karşı suçun işlenmiş sayılmasıyla gerçekleşmektedir⁷⁴².

6.3.2. Fikri İctima

6.3.2.1. Genel olarak

⁷⁴⁰ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2013/7-591, K. 2014/171, T. 08.04.2014, E.T. 12.06.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁴¹ “Sanık hakkında düzenlenen ilk iddianamenin tarihi diğer dosyalarda bulunan suç tarihlerini de kapsamaktadır. Böylelikle, anılan iddianame ile hukuki kesinti gerçekleştiğinden işbu tarihten önce işlenmiş olması nedeniyle, davaların birleştirilerek görülmesi gerektiği gözetilmeden, her eylem için ayrı ceza tayininde, isabet görülmemiştir.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2018/8107, K. 2018/12993, T. 10.12.2018; “zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günün suç tarihi olduğu, bu itibarla hukuki kesinti oluşturan iddianame tarihinden evvel sanıklar tarafından gerçekleştirilen eylemlerin teselsülün içerisinde değerlendirilmesi, iddianame tarihinden sonraki eylemlerin ise gerçek ictima hükümleri ve varsa kendi içinde teselsül hükümleri değerlendirilmek suretiyle karara bağlanması gerekir.” YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2016/3702, K. 2018/9735, T. 20.12.2018, E.T. 12.06.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁴² “...suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı, diğer bir ifadeyle kamu olduğu, eylemin belirli bir kişinin zararına olarak işlenmesi halinde bu kişinin mağdur değil, suçtan zarar gören olacağının kabulü gerektiği, değişik zamanlarda ve/veya farklı kişilere karşı tefecilik eylemini zincirleme olarak işleyen sanık hakkında TCK'nın 43. maddesinin uygulanması gerektiği...” YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2017/4231, K. 2019/10546, T. 07.11.2019, E.T. 18.06.2020 www.kazanci.com.tr

Fikri içtimada, fail tek bir fiille aynı suçu birden fazla kez işler veya yine tek bir fiille birden fazla ve farklı suçları işler. Suçların aynı olması halinde *aynı neviden fikri içtimadan* (TCK m. 43/2), farklı olması halinde ise *farklı neviden fikri içtimadan* (TCK m. 44) söz edilir⁷⁴³.

6.3.2.2. Aynı neviden fikri içtima

765 sayılı mülga TCK'da yer almayan aynı neviden fikri içtimaya, TCK'da esasen zincirleme suçun düzenlendiği 43. maddenin 2. fıkrasında yer verilmiştir. Halbuki, zincirleme suçla aynı neviden fikri içtima arasında tek ortak yön, cezada yapılabilecek artırımların oranlarından ibarettir⁷⁴⁴.

Aynı neviden fikri içtimanın şartlarını, hareket ya da fiilin hukuki anlamda tek olması, tek fiille birden fazla aynı suçun işlenmiş olması, suç mağdurlarının farklı olması, işlenen suçun TCK m. 43/3'de belirtilen suçlardan olmaması, suç tipinde özel olarak aynı neviden fikri içtima hükmüne yer verilmemesi şeklinde belirlemek mümkündür⁷⁴⁵. Örneğin, bir fiille birden fazla kişiye hakaret edilmesi⁷⁴⁶ veya bir odadan bulunan birden fazla kimsenin dışarı çıkmasına müsaade edilmemesi şeklinde işlenen kişi özgürlüğünden alıkoyma suçları hukuken tek bir fiille işlenmektedir⁷⁴⁷.

Aynı neviden fikri içtimada faile tek bir ceza verilir. Ancak; bu ceza zincirleme suç hükümlerine göre artırılır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda TCK m. 43/2 hükümlerinin uygulanması mümkün gözükmemektedir. Bunun nedenini, suçun mağdurunda aramak gerekir. Aynı neviden fikri içtimanın şartlarından birisi de yukarıda belirtildiği üzere, mağdurların farklı olmasıdır. Fail aynı suçu tek bir fiille birden fazla ve farklı mağdura karşı işlemektedir⁷⁴⁸. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun mağduru ise,

⁷⁴³ Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 534.

⁷⁴⁴ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 643.

⁷⁴⁵ Koca, Üzülmmez, a.g.e., s. 544.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 699.

⁷⁴⁶ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 200.

⁷⁴⁷ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2018/247, K. 2020/494, T. 01.12.2020, E.T. 01.08.2021 www.legal.com.tr

⁷⁴⁸ "TCK'nın 43. maddesinin ikinci fıkrası; "Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır." hükmünü içermekte olup zincirleme suçtan farklı bir müessese olan ve aynı neviden fikri içtima olarak kabul edilen bu durumda, fiil yani hareket tektir ve bu fiille aynı suç birden fazla kişiye karşı işlenmektedir. Burada, hareket tek olduğu için, fail hakkında bir cezaya hükmolunacağı, ancak bu cezanın Kanun'un 43/1. maddesine göre artırılacağı

kamu hizmetinin sunulmasıyla kişisel fayda sağlayacak toplumu oluşturan kişilerin tamamıdır. Bu nedenle kamu borçlusu fail aynı suç işleme kararının icrası kapsamında amme alacağının tahsiline engel olma suçunu tek bir fiille birden fazla mağdura işleyemeyecektir.

6.3.2.3. Farklı neviden fikri içtima

Farklı neviden fikri içtima halinde, faile, ihlal ettiği kanun hükmü sayısınca değil de sadece en ağır olan hükmün gerektirdiği cezanın verilmesiyle yetinilmektedir⁷⁴⁹. TCK'da farklı neviden fikri içtima m. 44'de ayrı olarak, *“işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”* şeklinde hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu, işlediği bir fiille birden fazla farklı suç işleyen failin, fiilin tek olması nedeniyle en ağır ceza ile cezalandırılmasını yeterli görmüş, bu şekilde “non bis in idem” kuralı gereğince bir fiilden dolayı kişinin birden fazla cezalandırılmasının da önüne geçilmesini amaçlamış, *“erime sistemini”* benimsemek suretiyle, bu suçlardan en ağırının cezasının verilmesi ile yetinilmesini tercih etmiştir⁷⁵⁰.

Farklı neviden fikri içtima için iki şartın varlığından bahsedilmektedir. Bunlardan birincisi, çeşitli kanun hükümlerinin ihlal edilmesi; ikincisi ise bu ihlallerin tek bir fiille yapılmasıdır⁷⁵¹. Ayrıca işlenen suçlarla ilgili kanunda açıkça fikri içtima hükümlerinin uygulanmasının engellenmemiş olması gerekmektedir⁷⁵².

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından farklı neviden fikri içtima hükümlerinin tatbikine ise engel bir durum bulunmamaktadır. Bir örnekle açıklanacak olursa; hakkında takibe başlanmış olan kamu borçlusunun çiftliğine haciz için gelen tahsil dairesi memurları, çiftlikte yaptıkları araştırmalar sonucunda paketler halinde bir konteynıra gizlenmiş ve yurtdışından getirildiği anlaşılan yarım ton çaya rastlamışlardır. Kamu borçlusunun bu fiili hem 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele

öngörülmüştür.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2019/98, K. 2019/661, K. 14.11.2019, E.T. 01.08.2021 www.legal.com.tr

⁷⁴⁹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 406.

⁷⁵⁰ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 652.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 552.

⁷⁵¹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 415.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 503.

⁷⁵² Nitekim TCK m. 212'de sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunacağı belirtilerek, açıkça fikri içtima hükümlerinin uygulanması engellenmiştir.

Kanunu⁷⁵³ (KMK) m. 3/5’i ihlal etmekte hem de AATUHK m. 110’a göre suç teşkil etmektedir. Başka bir anlatımla kamu borçlusu, bu miktarda çayı gizleyerek KMK’ya muhalefet ettiği gibi aynı zamanda amme alacağının tahsiline gizleme yoluyla engel olmaktadır. Bu bilgiler ışığında, kamu borçlusu tek fiili ile hem AATUHK m. 110, hem de KMK m. 3/5’de yazılı suçların oluşmasına sebebiyet vermiş olacağından, TCK m. 44 uyarınca, fail hakkında daha ağır cezayı gerektiren KMK m. 3/5 ile hüküm kurulması gerekir.

Farklı neviden fikri içtima uygulamasına bir başka örnek olarak, elinde 3. kişilerden olan alacaklarını temsil eden senetleri yırtarak yok eden kamu borçlusunun durumu verilebilir. Kamu borçlusu fail, bu hareketiyle hem AATUHK m. 110/1’i ihlal etmekte, hem de TCK m. 208’de hüküm altına alınan “özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu”nu vücuda getirmektedir.

⁷⁵³ Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Kanun Numarası: 5607, Kabul Tarihi: 21.03.2007, RG 31.3.2007/26479

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA CEZA İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ, YAPTIRIM, YARGILAMA USULÜ

1. CEZA İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ

1.1. GENEL OLARAK

Ceza ilişkisi, suç teşkil eden fiili işleyen fail ile yargılama ve cezalandırma tekeline sahip olan devlet arasında mevcut bir hukuki ilişki olup, bu ilişki suçun işlenmesiyle başlayan, kimi zaman normal yolunu izleyerek infazın tamamlanmasına kadar devam eden kimi zaman ise tamamen sürecin dışında kalan suç politikasına ilişkin sebepler sebebiyle ortadan kalkan bir özellik gösterir⁷⁵⁴. Ceza ilişkisi, dava ve infaz ilişkisi denilen iki alt ilişkiyi de içeren bir üst ilişki niteliğindedir. Dava ilişkisi, suçun işlenmesinden hükmün kesinleşmesine kadar geçen soruşturma ve kovuşturma aşamalarını kapsıyorken; infaz ilişkisi, dava ilişkisinin mahkûmiyetle sonuçlanması halinde devreye girer ve infazın tamamlanmasına kadar devam eder.

Düşme nedenlerinin söz konusu olduğu durumlarda, suçun işlenmemiş sayılacağı gibi bir sonuç ortaya çıkmamaktadır⁷⁵⁵. Ceza ilişkisine son veren haller, kimi zaman usul ilişkisinin kurulamaması olarak belirirler, kimi zaman ise sadece cezanın infazına engel olmaktadır⁷⁵⁶. Bu anlayış, TCK'da ilgili bölüm başlığının “*dava ve cezanın düşürülmesi*” olmasıyla karşımıza çıkmaktadır.

Devletin, dava ilişkisini devam ettirme veya cezalandırma yetkisini kullanmasına engel olan bu kanuni nedenler, genel olarak, bütün suçlar bakımından geçerli olabileceği gibi bazen birtakım suçlar bakımından özel nedenler de bulunmaktadır. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda özel olarak dava veya

⁷⁵⁴ Özcan, a.g.e., s. 383.

⁷⁵⁵ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 711.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 648.

⁷⁵⁶ Demirbaş, a.g.e., s. 725.

cezaya son veren bir neden düzenlenmediğinden; çalışmada, sadece genel nedenler, dava ve cezayı düşürme ayrımı yapılmaksızın incelenmeye çalışılacaktır. Ayrıca önemle belirtilmesi gereken bir başka husus da amme alacağının tahsiline engel olma suçu, ön ödeme (TCK m. 75) ve uzlaştırma (CMK m. 253) kapsamına girmediğinden bu başlık altında ayrıca incelenmeyecektir.

1.2. DAVAYI VE CEZAYI DÜŞÜREN NEDENLER

1.2.1. Ölüm

AATUHK’da kamu borçlusunun ölümüyle ilgili iki düzenleme yer almaktadır. Bunlardan ilki, borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunacağını hüküm altına alan m. 7 ile *“Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır”* hükmünü haiz olan m. 50’dir.

Ölüm, AATUHK bakımından herhangi bir düşme veya sona erme hali olarak düzenlenmemektedir. Borçlunun ölümü halinde de mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da AATUHK hükümleri tatbik edilecektir. Ancak suç bakımından ölüm hali TCK m. 64 çerçevesince değerlendirilmesi gereken bir durum olduğundan, anlatılacak olanlar ceza hukukunu ilgilendiren ölüm haline ilişkindir.

Ölüm hem davayı hem de cezayı düşüren genel bir neden olarak TCK m. 64’te düzenlenmiş bulunmaktadır.

1.2.1.1. Sanığın Ölümü

Devletle fail arasında suçun işlenmesiyle kurulan ceza ilişkisi, sanığın ölmesi ile son bulur. Çünkü yargılamanın süjesi ortadan kalkmıştır. Ölen kişilerin yerine başkalarının yargılanması cezaların şahsiliği ilkesine olduğu kadar, kusursuz ceza olmaz ilkesine de aykırılık teşkil eder⁷⁵⁷.

Ölüm hali, kamu davası açılmamışsa açılmasını önler⁷⁵⁸, açılmış kamu davasını ise düşürür. Dolayısıyla amme alacağının tahsiline engel olma suçundan sanık olan kamu borçlusu öldüğü takdirde, hâkim tarafından CMK m. 223/8 gereği, davanın

⁷⁵⁷ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 713.

⁷⁵⁸ “Kamu davası açılmadan önce şüphelinin ölmesi halinde kovuşturma imkânının bulunmaması sebebiyle kovuşturmayla yer olmadığı kararı verilecektir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2013/13-243, K. 2013/376, T. 17.09.2013, E.T. 12.09.2020 www.kazanci.com.tr

düşmesine karar verilmelidir⁷⁵⁹. İştirak halinde işlenen suçlarda ise ölen sanık bakımından kamu davasının düşmesi, suç ortağı diğer kimselerin durumunu etkilemeyecek, yargılama faaliyetleri onlar için devam edecektir⁷⁶⁰. Ayrıca sanığın ölümüne rağmen, TCK m. 64/1 uyarınca, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsadereyesine hükümlenabilir. Örneğin, koliler halinde yurda kaçak olarak soktuğu elektronik eşyayı haciz sırasında gizleyen kamu borçlusunun hakkında yapılan yargılama devam ederken ölmesi halinde, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından hakkında düşme kararı verilmekle birlikte, kaçak eşyalar bakımından müsadere yargılamasına merciince devam olunabilecektir.

1.2.1.2. Hükümlünün Ölümü

TCK m. 64, sanık ve hükümlünün ölümüne farklı sonuçlar yüklemektedir. Kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararından sonra, sanık sıfatı yerini hükümlü sıfatına bırakır. Hükümlünün ölümü ise TCK m. 64/2 gereği, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, fıkranın devamında müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup, ölümden önce kesinleşmiş bulunan hükmün infaz olunacağı kayıt altına alınmıştır. O halde, amme alacağının tahsiline engel olma suçundan mahkûm olmuş bir hükümlünün ölümü halinde, ceza sona erecek ancak, hapis cezasının yanında hükmedilen yargılama giderleri, mirası reddetmemiş olan mirasçılarından istenebilecektir.

1.2.2. Af

Af kurumu, dava ve cezaya son veren başlıca nedenlerin arasında yer almaktadır. Anayasa m. 87’de, TBMM’nin görev ve yetkilerinin arasında, genel ve özel af ilanına karar vermek de sayılmaktadır. Hükme göre, TBMM üye tamsayısının beşte üç

⁷⁵⁹ “Dosya kapsamına göre, Orhangazi 1. Asliye Ceza Mahkemesi’nin 27.11.2018 tarihli kararından evvel, sanığın 24.10.2018 tarihinde vefat ettiği anlaşılmakla, mahkemesince TCK’nın 64. maddesi gereğince sanık hakkında düşme kararı verilmesi gerektiği gözetilmeksizin, yazılı şekilde karar verilmesinde isabet görülmemiştir.” YARGITAY 16. CEZA DAİRESİ, E. 2019/8000, K. 2019/5938, T. 04.10.2019; “Sanığın resmî belgede sahtecilik ve nitelikli dolandırıcılık suçundan beraat hükümlerine yönelik incelemede; sanığın hükümlerden önce öldüğünün UYAP sistemi aracılığıyla MERNİS’ten temin edilen nüfus kaydından anlaşılması karşısında, hakkında açılan kamu davasının TCK’nın 64/1. maddesi uyarınca düşürülmesine karar verilmesi gerekir.” YARGITAY 15. CEZA DAİRESİ, E. 2018/2435, K. 2019/7159, T. 24.06.2019, E.T. 12.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁶⁰ “Sanıklardan K.nın hükümden sonra öldüğü anlaşılmakla, adı geçen sanık hakkında davanın düşürülmesine ilişkin hükümler uyarınca mahkemesince bir karar verilmesi gerekir.” YARGITAY 14. CEZA DAİRESİ, E. 2013/6085, K. 2015/710, T. 28.01.2015, E.T. 12.09.2020 www.kazanci.com.tr

çoğunluğunun kararıyla af ilan edebilmektedir. Af, suç teşkil eden fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş olan cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, yetkili mercilerce yapılmış hukuki tasarruflar şeklinde tanımlanabilir.

Af, vergi hukuku açısından da önem taşıyan bir kavramdır. Mali af ve/veya vergi affı olarak nitelendirilen birtakım düzenlemeler sık sık gündeme gelmekte ve mevzuattaki yerlerini almaktadırlar. Mali af, kanunlar uyarınca tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç ve benzeri kamu alacaklarından, bunların faiz veya cezalarından, alacaklı idarenin şartlı veya şartsız olarak vazgeçmesidir. Görüleceği gibi mali aflar, alacaklının alacağından vazgeçmesine ilişkin olup ceza hukukundaki aflardan farklılık gösterirler. Bu af türü de maddi olarak kanunla yerine getirilmekte ancak kanun isimlendirilirken af kavramı tercih edilmemekte, “*vergi barışı, alacakların yeniden yapılandırılması, kaynakların ekonomiye kazandırılması, tahsilatın hızlandırılması gibi*” sözcükler tercih edilmektedir⁷⁶¹. Her ikisi de maddi anlamda kanun olmasına karşın, vergi afları için nitelikli oy çoğunluğu aranmayıp, bu kanunlar basit çoğunlukla çıkarılabilmektedir. Ancak genel veya özel af kanunları, daha önce de belirtildiği üzere, nitelikli oy çoğunluğu gerektirmektedir⁷⁶².

Mali aflar da genel ve özel aflar gibi geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmişte gerçekleşmiş ve bitmiş olaylar üzerinde göstermektedir. Kaldı ki, hem mali aflarda hem de genel ve özel af kanunlarında, affın kapsamı, yararlanma koşulları ve yararlanacak olanlar kanun koyucu tarafından tek taraflı olarak belirlenmektedir. Ancak bir başka fark olarak, vergi afları genelde yararlanmak isteyenlerin başvurusu üzerine sonuç doğururken, genel ve özel aflardan yararlanma ilgililerin iradesine bırakılmamış olup resen uygulanmaktadır.

⁷⁶¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 277.

⁷⁶² İsmi ‘*Vergi Barışı Kanunu*’ olan 4792 sayılı Kanun’un 14. maddesiyle getirilen düzenleme af niteliğinde olduğundan, Anayasa m. 89 gereği, dönemin Cumhurbaşkanı tarafından bir daha görüşülmek üzere geri gönderilmiştir.

“Anılan fıkra, kapsamındaki eylemler nedeniyle suç duyurusunda bulunulamayacağı, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağı, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceğinin öngörülmesi, yapılan düzenlemenin af niteliğinde olduğunu göstermektedir. İncelenen 4792 sayılı Yasa’nın 14. maddesiyle getirilen düzenleme af niteliğinde olduğu için, TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun oyu ile kabul edilmesi anayasal gerekliliktir. Belirtilen bu hukuksal duruma karşın, tutanaklarda, bu maddenin üye tamsayısının beşte üçünün oyu ile kabul edildiğine ilişkin bir kayıt bulunmaması maddenin nitelikli çoğunlukla kabul edilmediğini göstermektedir.”
<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c005/tbmm22005035ss0053.pdf>

Cumhurbaşkanı'nın, Anayasa m. 104'e dayanarak sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebiyle, kişilerin cezalarını hafifletmesi veya kaldırması dışında kalan genel ve özel aflarda, kanun kapsamına hangi suçların girdiği, kanun metnlerinin yorumlanması neticesinde anlaşılabacaktır. Anayasa m. 169 gereği olarak münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz. Bunun dışında hangi suçların af kanunu kapsamında olduğuna kanun koyucu karar verir.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu da kanun koyucunun tercihiyle kapsam dışında bırakılmadıkça bir genel af kanununa veya özel af kanununa dâhil olabilir. Suç genel af kanunu kapsamına alındığında, eğer kamu davası açılmamışsa artık kamu davası açılmayacak, açılmış olan kamu davasına ise devam edilmeyerek düşme kararı verilecektir⁷⁶³. Kesin hükümden sonra çıkarılan bir genel af ise cezanın infazına son vereceği gibi mahkûmiyeti bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, bu suçtan ötürü mahkûm olunan ceza, ertelemeye engel olmayacağı gibi tekerrüre de esas olmayacaktır. Ayrıca TCK m. 74/3 uyarınca, yargılama giderleri de hükümlüden istenemeyecektir. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu, özel af niteliğindeki bir af kanununa konu olduğunda ise özel af, yalnızca hapis cezalarının infazını etkilediğinden, ya hapis cezasının çekilmesine son verilecek ya da hapis cezası adli para cezasına çevrilecek veya infaz süresi kısılacaktır. Özel af, mahkûmiyeti bütün sonuçları ortadan kaldıran bir özelliğe sahip olmadığından, özel affa uğrayan amme alacağının tahsiline engel olma suçu ertelemeye engel olacak ve tekerrüre esas olacaktır. Ayrıca yargılama giderleri, özel affa rağmen hükümlüden istenebilecektir.

TCK m. 74/1 gereği, hem genel hem özel af müsadere olunan şeylerin veya ödenen adlî para cezasının geri alınmasını gerektirmez. Cezası af yoluyla sona eren kamu borçlusu müsadere olunan eşyasını isteyemez. Ödemiş olduğu adli para cezasının kendisine iadesi de mümkün gözükmemektedir.

1.2.3. Zamanaşımı

Ceza hukukunda zamanaşımı genel olarak, kanunda belirtilen sürelerin geçmesiyle devletin yargılama ve cezalandırma hakkını düşüren bir neden olarak tanımlanabilir. TCK m. 66 ila m. 74 arasında düzenlenmiş bulunan zamanaşımının iki

⁷⁶³ Özcan, a.g.e., s. 411.

türü bulunmaktadır. Bunlardan ilki, suçun işlendiği tarihten sonra işlemeye başlayan ve kamu davasının açılmasını engelleyen veya açılan davayı düşüren dava zamanaşımı; diğeri ise ceza kesinleştikten sonra işlemeye başlayan ve hükmün infazını engelleyen ceza zamanaşımıdır. Biz de bu ayrıma uygun şekilde amme alacağının tahsiline engel olma suçunda zamanaşımını dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki başlıkta altında incelemeye çalışacağız.

1.2.3.1. Dava Zamanaşımı

Amme alacağının tahsiline engel olma suçuna ilişkin AATUHK’da zamanaşımıyla ilgili özel hüküm bulunmadığından, TCK’da yer alan genel hükümler, bu suç bakımından da geçerli olacaktır. Suçun cezalandırılabilirliğini ortadan kaldıran bir neden olarak da nitelendirilen dava zamanaşımında devlet, suç işlediğinden şüphelenilen kimse hakkında kovuşturma işlemlerine başlanılmasından veya devam edilmesinden sarfinazar etmektedir⁷⁶⁴.

Aksine bir hüküm bulunmadıkça bütün suçlar zamanaşımına tabidir⁷⁶⁵. Bir suçun dava zamanaşımına uğradığından bahsedilebilmesi için zamanaşımına uğrayabilen suçlardan olması, kanunda o suç için öngörülen dava zamanaşımı süresinin dolmuş olması, sürenin durmaması ve kesilmemesi gerekmektedir.

Dava zamanaşımına tabi suçlardan birisi olan amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından TCK m. 66/1 uyarınca öngörülen zamanaşımı süresi *sekiz yıldır*⁷⁶⁶. Bu süre söz konusu maddenin son fıkrasına göre suçun kanunda belirtilen cezasının üst sınırı göz önünde bulundurularak belirlenmektedir⁷⁶⁷.

⁷⁶⁴ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 987.

⁷⁶⁵ Örneğin, TCK m. 66/7’de belirtilen suçlar; Uluslararası suçlar arasında yer alan soykırım ve insanlığa karşı işlenen suçlar ile bazı özel kanunlarda yer alan kimi suçların dava zamanaşımına uğramayacağı belirtilmektedir.

⁷⁶⁶ TCK 66/1-e) uyarınca, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı sekiz yıldır. Ayrıca aynı maddenin 2. fıkrası gereği, fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer.

⁷⁶⁷ “1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ile yaptırım altına alındığı, TCK 66/1-e maddesi uyarınca bu suçun 8 yıllık dava zamanaşımı süresine tabi olduğu, zamanaşımını kesen son işlemin sanık sorgusu olduğu, bu nedenle sanık hakkındaki 8 yıllık dava zamanaşımı süresinin dolduğu anlaşıp, mahkemece sanık hakkında atılı suçtan TCK 66/1-e ve CMK 223/8 maddeleri uyarınca düşme kararı verilmesi gerekirken, beraat kararı verilmesi hukuka aykırıdır.” İZMİR BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ 6. CEZA DAİRESİ, E. 2018/2341, K. 2018/1011, T. 09.07.2018, E.T. 27.09.2020 www.kazanci.com.tr

Dava zamanaşımı bakımından önem arz eden hususlardan birisi de sürenin ne zaman işlemeye başlayacağıdır. Zira kamu davasının düşmesi ancak bitmiş bir süreden bahsediliyorsa mümkündür. Dolayısıyla zamanaşımı bir kum saatine benzetilirse, kum saatinin ne zaman akmaya başlayacağını belirlemek oldukça mühimdir.

1.2.3.1.1. Genel olarak dava zamanaşımı süresinin işlemeye başladığı an

Dava zamanaşımının hangi günden itibaren işlemeye başlayacağı, kanun koyucu tarafından TCK m. 66/6'da belirlenmiş bulunmaktadır. İlgili fıkra göre “Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun on sekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.” Hükümle ilgili yapılacak lafzi yorumla dava zamanaşımı, ayrı ayrı değerlendirilen suç tipleri bakımından “günden itibaren” kavramı kullanılmasından ötürü, o gün dâhil olmak üzere hesaplanmalıdır.

1.2.3.1.2. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından dava zamanaşımı süresinin işlemeye başladığı an

Objektif cezalandırılabilme koşulu içeren suçlar hakkında zamanaşımı ile ilgili olarak kanunlarda özel bir düzenleme mevcut değildir⁷⁶⁸. Objektif cezalandırılabilme koşulu içeren suçlarda, suçun işlendiği anın tespiti konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, şart gerçekleşmeden önce devletin cezalandırma hakkının doğmuş olduğundan bahsedilemeyeceğinden dava zamanaşımı süresi, objektif cezalandırılabilme şartının gerçekleştiği andan itibaren işlemeye başlayacaktır⁷⁶⁹. Yine aynı görüşü savunanlara göre objektif cezalandırılabilme şartı suçun bir unsurudur, suç da unsurların gerçekleşmesiyle tamamlanacağından, suçun işlendiği zaman objektif cezalandırılabilme şartının gerçekleştiği andır. Bu nedenle dava zamanaşımı şartın gerçekleştiği andan itibaren işlemeye başlar⁷⁷⁰. İkinci görüşü savunanlara göre ise objektif cezalandırılabilme şartları, suçun unsurları arasında yer almaz ve suçun varlığı

⁷⁶⁸ Oysa ki, İtalyan Ceza Kanunu'nun 158. maddesinde, cezalandırılabilme şartı içeren suçlarda, dava zamanaşımının şartın gerçekleştiği günden itibaren işlemeye başlayacağı açıkça belirtilmiştir. Demirbaş, a.g.e., s. 749.

⁷⁶⁹ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 724.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 709.

⁷⁷⁰ Mustafa Özen, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 1024.

için şartın gerçekleşmesine ihtiyaç duyulmamaktadır. DEMİRBAŞ'a göre cezalandırılabilme şartı içeren suçlar, bu şartın gerçekleştiği yer ve zamanda değil, suçun unsurlarında belirtilen yer ve zamanda işlenmiş sayılırlar⁷⁷¹. ÖZBEK- DOĞAN- BACAKSIZ- TEPE' ye göre de objektif cezalandırılabilme şartını içeren suçlarda suçun işlendiği an unsurların gerçekleştiği andır. Fiilin suç sayılması başka cezalandırılabilir olması başka şeydir⁷⁷². KANGAL'a göre de objektif cezalandırılabilme şartlarının, suçun işlendiği yer ve zaman bakımından bir önemi bulunmamaktadır⁷⁷³.

TCK'da, objektif cezalandırılabilme şartı içeren suçlar bakımından özel düzenlemeler bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanun koyucunun, suçun varlığının cezalandırılabilme koşulunun gerçekleşmesine bağlandığı konusunda açık bir iradesinin varlığından söz edilememektedir⁷⁷⁴. TCK'da zamanaşımın başlaması, durması ya da kesilmesi yönünden herhangi bir sonuç bağlanmış değildir⁷⁷⁵. Bu nedenle zamanaşımının başlangıcı için genel kural olan, “suçun işlendiği an” esas alınmalıdır. Suç, maddi unsurların gerçekleştiği anda işlenmiş sayılacak ve sürenin hesaplanmasına da bu andan itibaren başlanacaktır⁷⁷⁶. Bu nedenlerle, kanaatimizce amme alacağının tahsiline engel olma suçunda suçun işlendiği yer ve zaman objektif cezalandırılabilme şartına göre değil, unsurlarına göre tespit edilmelidir.

1.2.3.1.3. Dava zamanaşımı süresinin dolmasının sonuçları

Dava zamanaşımı süresinin dolması halinde, henüz kamu davası açılmamışsa dava açılmaz, davaya başlanılmışsa ve zamanaşımı süresi dolmuşsa davaya devam edilemez. Soruşturma aşamasında dava zamanaşımının dolması halinde, Cumhuriyet savcısı, CMK m. 172 gereği kovuşturma olanağının bulunmaması nedeniyle

⁷⁷¹ Demirbaş, a.g.e., s. 212.

⁷⁷² Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 441.

⁷⁷³ Kangal, *Cezalandırılabilirliğin...*, s. 164.

⁷⁷⁴ BEKAR'a göre aksini iddia etmek kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bekar, a.g.e., s. 158.

⁷⁷⁵ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 441.

⁷⁷⁶ Objektif cezalandırılabilme şartlarının suçun unsurları arasında yer almadığının dayanaklarından birisi de TCK'nın kastı düzenleyen 21. maddesinin gerekçesinde yer almaktadır. Buna göre, suç tanımında yer almakla birlikte, fiilin ifade ettiği haksızlık üzerinde etkisi olmayan koşulların gerçekleştiğinin bilinip bilinmemesi, kastın varlığı açısından önem taşımamaktadır. Gerekçede buna örnek olarak da objektif cezalandırılabilme koşulunun arandığı suçlarda bu koşulun fail tarafından bilinmesi gerekmeyeceği verilmektedir. AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 170.

kovuşturmaya yer olmadığına karar vermelidir⁷⁷⁷. Eğer kamu davası açılmış, başka bir deyişle kovuşturma aşaması başlamışsa, yargılama makamı tarafından CMK m. 223/8 uyarınca kamu davasının düşmesine karar verilecektir⁷⁷⁸. Ayrıca belirtilmelidir ki, TCK m. 72/2, dava zamanaşımının re'sen uygulanacağını ve bundan şüpheli veya sanığın vazgeçemeyeceğini hüküm altına almaktadır⁷⁷⁹.

1.2.3.2. Ceza Zamanaşımı

Kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmünün ceza zamanaşımına uğraması durumunda, bu mahkûmiyet hükmü varlığını koruyacak, ancak artık infazı söz konusu olmayacaktır⁷⁸⁰. Ceza zamanaşımını düzenleyen TCK m. 68/1'de, beş bent halinde cezaların türü ve ağırlığına göre farklılık gösteren ceza zamanaşımı sürelerine yer verilmiştir. Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır. TCK'da ceza zamanaşımının durmasına yer verilmemekle birlikte, kesen sebepler m. 71'de düzenlenmiştir.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle alınabilecek olası ceza mahkûmiyeti, ceza zamanaşımına uğramaya elverişli olup, bu sürenin ne kadar olacağı yargılama sonucunda alınacak ceza miktarına bakılmak suretiyle tespit edilecektir. Ceza zamanaşımı süresi, suç için verilebilecek en yüksek cezanın 3 yıl olduğu düşünüldüğünde *her halükârda 10 yıl* olacaktır. Dava zamanaşımında olduğu gibi ceza zamanaşımı da resen uygulanır ve bundan hükümlü vazgeçemez.

⁷⁷⁷ “Sanığa yüklenen ilgili yıllarında *sahte fatura düzenlemek* suçunun yasada gerektirdiği cezasının türü ve üst sınırına göre öngörülen asli dava zamanaşımının, suçların işlendiği tarihlerden iddianamenin düzenlendiği tarihe kadar gerçekleştiği gözetilmeden, yargılamaya devamla hüküm kurulması hatalıdır.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2019/2230, K. 2019/5160, T. 29.05.2019, E.T. 27.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁷⁸ Demirbaş, a.g.e., s. 758.; Özen, *Ceza Genel Hükümler*, s. 1036.; Özcan, a.g.e., s. 402.

⁷⁷⁹ “Yargılama yapılmasına engel olup davayı düşüren hallerden biri olan zamanaşımının yargılama sırasında gerçekleşmesi halinde mahkeme ya da Yargıtay, resen zamanaşımı kuralını uygulayarak kamu davasının düşmesine karar vereceğinden, sanıklar hakkında Yerel Mahkemece verilen direnme kararına konu hükmün, dava zamanaşımının gerçekleşmesi nedeniyle bozulmasına...” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2017/21-1090, K. 2018/628, T. 11.12.2018, E.T. 27.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁸⁰ “Hükümlüler hakkında yakalama müzekkeresi çıkarılmış olmasının ceza zamanaşımını kesen sebeplerden olmadığı, hükümlerin kesinleşme tarihinden itibaren ceza zamanaşımının gerçekleşmesi halinde, infaza konu mahkûmiyet hükmünün ortadan kaldırılamayacağı, ancak mahkûmiyet hükmünün infaz edilmemesine karar verilmesi gerektiği gözetilmelidir.” YARGITAY 10. CEZA DAİRESİ, E. 2012/16880, K. 2013/59, T. 07.01.2013, E.T. 27.09.2020 www.kazanci.com.tr

2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA YAPTIRIM

2.1. GENEL OLARAK YAPTIRIM TÜRLERİ, AMAÇLARI VE NİTELİKLERİ

Belirli bir davranışı emreden bir norm, o davranıştan kaçınmayı yasaklar. Belirli bir davranıştan kaçınmayı emreden bir norm ise bu davranışı yasaklar⁷⁸¹. Hukuk kurallarıyla yüklenen yükümlülüklerle aykırılık oluşturan davranışlar nedeniyle beliren haksızlıklar karşısında, hukuk düzeninin idamesi amacıyla bazı yaptırımlar uygulanması kaçınılmazdır. Dolayısıyla yaptırım, kişilerin yükümlülüklerine aykırı davranmalarının gerekli kıldığı hukuki sonuçtur⁷⁸². Haksızlığı gerçekleştiren kişi üzerinde birtakım fiili ve hukuki sonuçlar doğurması amacı başta olmak üzere çeşitli amaçlarla uygulanan yaptırımların, cezalar ve güvenlik tedbirleri olmak üzere iki türü mevcuttur. TCK’da sırasıyla m. 45 ile m. 52 arasında cezalara; m. 53 ile m. 60 arasında ise güvenlik tedbirlerine yer verilmektedir.

2.2. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA MEVCUT YAPTIRIM SİSTEMİ

2.2.1. Cezalar

Tarihin her döneminde suç, otoritenin tepkisine neden olmuştur ve bu tepki ceza olarak isimlendirilmiştir⁷⁸³. Suçla birlikte anılmaya başlayan ceza⁷⁸⁴, bir kimseye kusuruyla orantılı bir biçimde yargı kararıyla verilen, kanunla düzenlenen bir yaptırım olarak tanımlanabilir⁷⁸⁵.

⁷⁸¹ Kemal Gözler, *Anayasa Normlarının Geçerliliği Sorunu*, Bursa: Ekin Yayınları, 1999, s. 35.

⁷⁸² Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 721.

⁷⁸³ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 583.

⁷⁸⁴ Yargıtay bir kararında cezayı, *toplumun kendisini savunmasıdır* şeklinde açıklamaktadır. “Yaptırımların amaç ve faydalarını açıklayan düşüncelerdeki ana fikir, cezanın kefareti olduğu gibi suç işlenmesini önleyici etki de yaptığıdır. Suçun işlenmesiyle bozulan hukuk düzeninin yeniden tesis edilmesi için, bu düzenin hamisi olan suçluyu cezalandırır. Ceza, toplumun kendisini savunmak için başvurduğu bir önlemdir. Toplumdaki adalet duygusunun tatmin edilmesi gereklidir. Adalet ise; suç teşkil eden hareketin bir ceza ile karşılanması gerektirir.” YARGITAY 16. CEZA DAİRESİ, E. 2015/5829, K. 2016/4175, T. 21.06.2016, E.T. 27.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁸⁵ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 525.

Cezalar, yönelindikleri değerlere ve hukuki niteliklerine göre birtakım ayrımlara tabi olmaktadır. TCK m. 45'e göre, suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezaların, hapis ve adli para cezaları olmak üzere iki çeşidi bulunmaktadır.

2.2.1.1. Amme Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza

2.2.1.1.1. Genel olarak hapis cezaları

TCK uygulamasında yoksun bıraktığı değerden hareketle cezalar, hapis cezaları ve adli para cezaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki, hükümlünün özgürlüğünden bir müddet yoksun bırakılarak çektirilen hapis cezalarıdır⁷⁸⁶. Hürriyete yönelmiş bir ceza türü olan hapis cezalarıyla, ceza ile amaçlanan bütün unsurların en iyi biçimde tahakkuk ettirilebileceğine inanılmaktadır. Keza bu cezayla, kötü unsurlar toplumdan uzaklaştırılarak, kurallara riayet eden iyi yurttaşların huzur ve sükûnu güvence altına alınmış olur. Ayrıca hapis, cezaların önleme amacını gerçekleştirebilecek en iyi vasıta⁷⁸⁷. TCK m. 46'da hapis cezaları başlığı altında hapis cezalarının türleri düzenlenmiştir. Hapis cezası, infaz süresi ve infaz koşulları bakımından; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olmak üzere üçe ayrılmaktadır⁷⁸⁸. Bu cezaların infazına ilişkin usul ve esaslar ise CVGTİHK'da düzenlenmiştir. Mezkûr kanunda ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası için ayrı bir infaz rejimi öngörülmüşken, müebbet ve süreli hapis cezaları aynı infaz rejimine tabi tutulmuştur⁷⁸⁹.

TCK'da, özel ceza kanunlarında ya da suç ve ceza içeren kanunlarda soyut ceza belirlenirken kanun koyucu, suçun kanuni tarifinde tek ve maktu bir ceza öngörmüş olabileceği gibi, cezaya dair bir alt sınır ve üst sınır tahsis ederek somut cezayı belirleyecek olan yargılama makamına takdir yetkisi tanımış olabilir. Örneğin, kasten öldürmeyi düzenleyen TCK m. 81'de suçun cezası temel şekli için müebbet hapis olarak tek ve maktu olarak belirtilirken, kaçakçılık suçları ve cezasını düzenleyen VUK m. 359 da yer verilen "Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak" şeklinde işlenen

⁷⁸⁶ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 553.

⁷⁸⁷ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 657.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 553.

⁷⁸⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 734.

⁷⁸⁹ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 569.

vergi kaçakçılığı suçunun cezası iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak bir alt sınır-üst sınır arasında belirlenmiştir.

2.2.1.1.2. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun cezası ve cezanın bireyselleştirilmesi

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun cezası AATUHK m. 110'da *altı aydan üç yıla hapis cezası* olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla amme alacağının tahsiline engel olma suçundan yapılacak bir yargılamada, sanık hakkında somut ceza belirlenirken hâkim, TCK m. 61/1 gereği temel cezayı bu sınırlar arasında tespit edecektir⁷⁹⁰.

Temel ceza belirlenirken; suçun işleniş biçimi, suçun işlenmesinde kullanılan araçlar, suçun işlendiği zaman ve yer, suçun konusunun önem ve değeri, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığı, failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığı ve failin güttüğü amaç ve saik göz önünde bulundurulacaktır. Ayrıca TCK m. 61'de yer verilen bu ölçütler somutlaştırılarak, TCK m. 3'te hüküm altına alınan *failin ağırlığı ile orantılı ceza verilmesi ilkesi* çerçevesinde somut olay irdelenerek, temel ceza hakkaniyete uygun bir şekilde saptanmalıdır⁷⁹¹. Söz gelimi, tarihi değer taşıyan ve koruma altına alınan evinin dış cephesine zarar vererek değerden düşüren kamu borçlusunun fiili, suçun maddi konusunun taşıdığı önem nedeniyle temel ceza belirlenirken dikkate alınacaktır. Keza nesli tükenmekte olan ve koruma altında olmadan yaşaması mümkün

⁷⁹⁰ “Alt ve üst sınırlar arasında temel cezayı belirleme yetkisi, yargılama süreci boyunca adaleti sağlamaya çalışan, sanığı bazen de suçun niteliğine göre mağduru gözlemleyen, görevinde bağımsız olup, Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm veren mahkemeye/hâkime tanınmıştır. Mahkeme/hâkim, takdir hakkını kullanarak alt ve üst sınır arasında temel ceza belirlerken, Anayasa'nın 141/3, CMK'nın 34/1 ve 230. maddeleri gereğince gerekçe göstermek zorundadır. Gösterilen gerekçe de objektif, dosya içeriği ile uyumlu, fiile ve faille uygun, adil ve tatmin edici olmalıdır.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2019/3014, K. 2019/12846, T. 16.10.2019, E.T. 29.09.2020 www.hukukturk.com; “Hâkimin temel cezayı belirlerken, dayandığı gerekçe TCK'nın 61/1. maddesine uygun olarak dosyaya yansıyan bilgi ve belgeleri isabetli değerlendirdiğini gösterir biçimde kanuni ve yeterli olmalıdır. Bu açıklama ışığında somut olay yeniden değerlendirildiğinde; TCK'nın 149. maddesinin 1. fıkrası kapsamında suçu işlediği kabul edilen sanık hakkında tayin olunan temel hürriyeti bağlayıcı cezanın, adalet, hak ve nesafet kuralları ile TCK'nın 3/1. maddesinde düzenlenen *orantılılık* ilkesiyle bağdaşmaması bozma nedenidir.” YARGITAY 6. CEZA DAİRESİ, E. 2018/140, K. 2018/7164, T. 21.11.2018, E.T. 29.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁹¹ YARGITAY 18. CEZA DAİRESİ, E. 2017/7540, K. 2019/13510, T. 01.10.2019; “Somut olayın özellikleri gözetilerek TCK'nın 3/1. maddesi uyarınca işlenen failin ağırlığıyla orantılı olacak şekilde alt ve üst sınırlar arasında bir belirleme yapılması gerekirken, TCK'nın 61. maddesinde sayılan cezanın bireyselleştirilmesindeki ölçütler somutlaştırılmadan soyut gerekçelerle ve orantılılık ilkesine aykırı olarak temel cezanın üst sınıra yakın olarak tayini isabetsizdir.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2017/11016, K. 2019/6485, T. 19.09.2019, E.T. 29.09.2020 www.hukukturk.com

olmayan hayvanlarını doğaya salan kamu borçlusunun fiili, suçun maddi konusuna duyulan hassasiyet nedeniyle ceza verilirken üst sınıra yaklaşılmamasına neden olacaktır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda nitelikli hallerde yer verilmemiştir. Bu aşamaya kadar gelindikten sonra belirlenen ceza üzerinden sırasıyla teşebbüs, iştirak, zincirleme suç, haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebeplere ilişkin hükümler ile takdiri indirim nedenleri uygulanarak sonuç ceza belirlenir. Ayrıca TCK m. 61/6 uyarınca, hapis cezasının süresi gün, ay ve yıl hesabıyla belirlenir. Bir gün, yirmi dört saat; bir ay, otuz gündür.

2.2.1.1.3. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlarına çevrilmesi

Kısa süreli hapis cezası, TCK m. 49/2’de tanımlanmaktadır. Buna göre, hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

TCK m. 50/1’e göre kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere bakılmak suretiyle yine aynı fıkra da altı bend halinde sayılan seçenek yaptırımlara çevrilebilir. Kanun koyucunun “çevrilebilir” demesinden çıkan sonuç ise, kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlarından birine çevrilmesinin hükmü kuran mahkemenin takdirinde olmasıdır. Mahkeme takdirini iki hususta kullanmaktadır. Bunlardan ilki, kısa süreli hapis cezasını seçenek yaptırımlarından birine çevirip çevirmemesine; ikincisi ise, çevirme konusunda kanaate ulaştıktan sonra madde sayılan seçenek yaptırımlarından hangisine çevireceğine dairdir⁷⁹².

Kısa süreli hapis cezasının tedbire çevrilmesi, sanığın kişiliğine uydurulmasını öngören bir kurum olup, talep halinde veya re’sen ele alınıp olumlu veya olumsuz bir

⁷⁹² Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 771.; Yargıtay, mahkemenin bu konuda değerlendirme yapmamasını kanuna aykırı bulmaktadır. “Taksirle işlenen suçtan verilecek olan hapis cezasının uzun süreli de olsa paraya çevrilmesine yasal bir engel bulunmaması ve sanık müdafinin 07.12.2010 günlü oturumda sanığın lehe olan haklardan yararlandırılması isteminde bulunmuş olması karşısında, yerel mahkemece hükmolunan 5 yıl hapis cezasının adli para cezasına çevrilip çevrilmeyeceği hususunda bir değerlendirme yapılmaması kanuna aykırıdır.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/12-237, K. 2014/407, T. 30.09.2014, E.T. 29.09.2020 www.kazanci.com.tr

karar verilirken gerekçe gösterilmesi zorunludur⁷⁹³. Ayrıca tedbirlere çevrilmeme halinde gerekçe, sanığın kişiliği ile ilgili ve belgelerin isabetli değerlendirildiğini gösterir biçimde yasal ve yeterli olmalıdır⁷⁹⁴. Ancak, TCK m. 50/3'te hâkimin takdir yetkisinin kaldırıldığı zorunlu bir hale yer verilmektedir. Buna göre, daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş bulunanların mahkûm edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası seçenek yaptırımlardan birine çevrilmelidir⁷⁹⁵.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından mahkûm olunan kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlarına çevrilmesini engelleyen özel bir hüküm söz konusu olmadığından, yapılacak yargılama neticesinde altı ay ile bir yıl arasında hapis cezasına mahkûmiyet halinde seçenek yaptırımları gündeme gelebilecektir. Hâkim, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre hükmolunan kısa süreli hapis cezasını adlî para cezasına, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine, en az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye, mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya, sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması

⁷⁹³ YARGITAY 6. CEZA DAİRESİ, E. 2017/2089, K. 2020/140, T. 14.01.2020 (Kazancı İçtihat Bankası)

⁷⁹⁴ “Hâkimin, hükmolunan hürriyeti bağlayıcı cezanın TCK m. 50 uyarınca seçenek yaptırımlara çevrilmesi ya da çevrilmemesi konusunda gerekçe göstermesi zorunlu olup, bu gerekçenin de dosya içeriği ile kanuna uygun ve yeterli olması gerekir. Gerekçenin bu niteliği keyfiliği önlemek ve tarafları tatmin etmek özelliklerini de taşır.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/12-237, K. 2014/407, T. 30.09.2014, E.T. 30.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁷⁹⁵ “Suç tarihinde 65 yaşından büyük olan sanık hakkında temel ceza olarak hapis cezasını tercih eden yerel mahkemece, sonuç olarak hükmedilen 5 ay kısa süreli hapis cezasının TCK'nın 50/3. maddesi gereğince aynı kanunun 50/1. maddesinde belirtilen para cezası dahil seçenek yaptırımlardan birine çevrilmesi gerektiğinin gözetilmemesi usul ve kanuna aykırıdır. “YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2012/12-1528, K. 2014/62, T. 11.02.2014; “TCK'nın 50/3. maddesi uyarınca daha önce hapis cezasına mahkûm edilmeyen ve fiili işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmamış bulunan suça sürüklenen çocuk hakkında konut dokunulmazlığını bozma suçundan hükmolunan kısa süreli hapis cezasının aynı maddenin 1. fıkrasında yazılı seçenek yaptırımlardan birine çevrilmesinin yasal bir zorunluluk olduğu gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması bozmayı gerektirmiştir. “YARGITAY 2. CEZA DAİRESİ, E. 2019/7555, K. 2019/19866, T. 19.12.2019, E.T. 30.09.2020 www.kazanci.com.tr

durumunda; mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı yapmaktan yasaklanmaya, mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya, çevirebilecektir. TCK m. 50/5 uyarınca, uygulamada asıl mahkûmiyet, bu madde hükümlerine göre çevrilen adli para cezası veya tedbir olacaktır. Bu nedenle, hapis cezasının ertelenmesine engel teşkil etmez tekerrüre esas olmaz, koşullu salıverilmeye ve belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma tedbirine ilişkin hükümler ise bu cezalar bakımından söz konusu olmaz⁷⁹⁶.

Hâkim, maddede belirtilen hususları göz önünde bulundurarak, hükmedilen kısa süreli hapis cezasını, seçenek yaptırımına çevirirken, keyfilikten uzak davranarak, toplum bakımından en faydalı gözüken seçenek yaptırımına hükmetmeye çalışmalı, bu durumu da gerekçeleriyle ortaya koymalıdır. Bilhassa, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından, kamu borçlusunun kısa süreyle cezaevine girmesinde kendisi açısından bir ıslah söz konusu olmayacağı gibi ödenmemiş ve/veya ödenmeyecek olan kamu borcundan ötürü devletin, dolayısıyla da toplumun faydasına bir durum da oluşmamaktadır. Kanaatimizce, TCK m. 50/1-b de yer verilen, “*mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine*” şeklinde verilebilecek seçenek yaptırımı, cezaevinde infaza tercih edilmelidir.

2.2.1.1.4. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda mahkûm olunan hapis cezasının ertelenmesi

Bir kimsenin işlemiş olduğu suç nedeniyle bir cezayla karşı karşıya kalması kural olmakla birlikte, bazı şartlar dâhilinde o kimse hakkında hükmedilen cezanın infazından sarfınazar edilebilmesi ceza politikası gereğidir. Geleneksel hapis cezalarının etkinliği geçmişten bugüne tartışıl原因mış bir husus olup, hükümlülerin özgürlüğünden alıkonulmalarından daha çok eğitimlerine veya resosyalizasyonlarına yönelik yaptırımların ya da infaz usullerinin benimsenmesi gerekliliği ileri sürülmüştür⁷⁹⁷. Suçun tekrarını önleyici bir ceza siyaseti aracı olarak görülen erteleme, işlediği suçtan ötürü hapis cezasına mahkûm edilmiş kişinin cezasının yerine getirilmesinin belirli bir

⁷⁹⁶ Ezgi Aygün Eşitli, “Kısa Süreli Hapis Cezası ve Kısa Süreli Hapis Cezasına Seçenek Yaptırımlar”, Ankara, *AÜHFD*, S. 65 (2016), s. 68.

⁷⁹⁷ İzzet Özgenç, “Bir İnfaz Rejimi Olarak Erteleme”, Ankara, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 18, Y. 2001, s. 103.

süre geri bırakılmasıdır⁷⁹⁸. Ertelemenin amacını Yargıtay bir kararında, cezanın suç işleyene uydurulması ve ceza yerine getirilmeden de iyi hal göstereceği ve bir daha suç işlemeyeceği konusundaki kaniya dayandırmaktadır⁷⁹⁹. TCK m. 51’de ertelemenin şartları belirlenmiştir. Buna göre, hapis cezasının ertelenmesi; hükümlüye ilişkin şartlar, suçluya ilişkin şartlar ve hâkim tarafından belirlenebilen şartlar olmak üzere üç grup şartın gerçekleşmesiyle meydana gelen bir ceza infaz müessesidir⁸⁰⁰.

Hapis cezasının ertelenmesinden söz edilebilmesi için öncelikle, hükmedilen hapis cezası, iki yıl veya daha az süreli hapis cezası olmalıdır. Ancak bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. İkinci olarak, hapis cezasının ertelenmesi gündeme gelen hükümlünün daha önce kasıtlı bir suçtan üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmalı ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması icap etmektedir. TCK m. 51/2’de düzenlenen ve hâkim tarafından belirlenebilenler olarak nitelendirilen son grup şarta göre ise, cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Anlaşılacağı üzere bu durum hâkimin takdirine bırakılmıştır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından hapis cezasının ertelenmesi kurumunun uygulanabilirliğine bakılacak olursa en başta söylenmelidir ki bu suçta hapis cezasının ertelenmesini yasaklayan özel bir hüküm söz konusu değildir⁸⁰¹. Suç için kanunda öngörülen hapis cezasının 6 ay ile 3 yıl olduğu da göz önüne alındığında, yapılan yargılama neticesinde 2 yıl veya daha az hapis cezası verilmesi olasıdır. Mahkûmiyetle ilgili şart da sağlandıktan sonra hâkim, daha önce

⁷⁹⁸ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 592.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 695.; Demirbaş, a.g.e., s. 688.; Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 627.

⁷⁹⁹ YARGITAY 8. CEZA DAİRESİ, E. 1985/171, K. 1985/288, T. 30.01.1985, E.T. 01.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁰⁰ Demirbaş, a.g.e., s. 690.

⁸⁰¹ Bazı özel ceza kanunlarında veya suç ve ceza içeren kanunlarda bu yasağa dair hükümler söz konusu olabilmektedir. Örneğin, 6222 sayılı Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun’un 11. maddesinde düzenlenen şike ve teşvik primi suçunun cezasının ertelenemeyeceği aynı maddenin 9. fıkrasıyla hüküm altına alınmıştır. Keza 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu’nun 16. maddesi “Bu bölümde yazılı olan cezalar 10 uncu maddenin birinci fıkrası hariç tecil edilemez, şahsi hürriyeti bağlayıcı olanlar para veya tedbire çevrilemez, failleri hakkında Türk Ceza Kanunu’nun 119. maddesi hükümleri uygulanamaz.” hükmünü amirdir.

kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda bir kanaatin oluşmasına neden olan hükümlünün hapis cezasını gerekçeleriyle birlikte ortaya koyduktan sonra erteleyebilecektir⁸⁰². TCK m. 51’de belirtilen bütün şartlar gerçekleşse dahi hâkim, hapis cezasını ertelemeyebilir. Başka bir deyişle hapis cezasının ertelenip ertelenmeyeceği hususunda hâkime takdir yetkisi tanınmıştır⁸⁰³. Ancak takdir yetkisi tanınmakla birlikte erteleme hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağının kararda tartışılması gerekmektedir⁸⁰⁴.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu ile korunan hukuksal değer dikkate alındığında, mahkûm olunan hapis cezasının ertelenmesinin kamunun uğradığı zararın aynen iade veya tazmin suretiyle giderilmesi şartına bağlanmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

⁸⁰² “TCK’nın 51. maddesinin sanık hakkında uygulanıp uygulanmamasına karar verilirken, dosyaya yansıyan bilgi ve kanıtlarla birlikte isabetle değerlendirilerek, denetime olanak verecek ve somut gerekçeler de gösterilmek suretiyle takdir hakkının kullanılması gerektiği gözetilmeden, duruşma tutanaklarına yansıyan olumsuz bir kişiliği ve adli sicil kaydı bulunmayan sanık hakkında teşdiden ceza tayinine esas olan *dosya kapsamı, ceza adaleti ve katılandaki yaralanma ile suçun işleniş şekli ve sanığın geçmişi nazara alınarak* şeklindeki yasal ve yeterli olmayan gerekçelerle hükmolunan sonuç hapis cezasının ertelenmemesine karar verilmesi kanuna aykırı olup bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 12. CEZA DAİRESİ, E. 2017/8233, K. 2018/7787, T. 05.09.2018, E.T. 01.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁰³ Anayasa Mahkemesi, itiraz yolu ile önüne gelen bir kararında, hapis cezasının ertelenmesi konusunda hâkimin takdir hakkıyla ilgili şöyle demektedir; “*İtiraz konusu kural, maddede öngörülen belli koşulların gerçekleşmesi durumunda, hapis cezasının ertelenmesi konusunda hâkime takdir hakkı tanımaktadır. Hâkim, sonuç olarak hapis cezasına hükmettiği durumlarda, sanığın suç işlemekle pişman olup olmadığını değerlendirecek ve vardığı kanaate dayalı olarak erteleme konusunda bir karar verecektir. Yasa koyucunun ertelemeyi sadece hapis cezası bakımından öngörmesi onun takdirinde olup; hâkimin takdir yetkisi, yasada belirtilen koşullarla sınırlıdır. Ertelemenin, cezanın bireyselleştirilmesinde hâkime takdir hakkı tanıyan bir kurum olduğu da dikkate alındığında, itiraz konusu kuralın hâkimin takdir hakkını ortadan kaldırdığı söylenemez.*” ANAYASA MAHKEMESİ, E. 2007/69, K. 2009/26, T. 19.02.2009, E.T. 01.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁰⁴ “Sanık müdafinin duruşmada lehe hükümlerin uygulanmasını talep ettiği ve suç tarihinde de 18 yaşından küçük olan sanık hakkında hükmolunan 3 yıldan az hapis cezasını gerektirir mahkûmiyet hükmü hakkında TCK’nın 51. maddesi gereğince erteleme hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağının kararda tartışılmaması, bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 20. CEZA DAİRESİ, E. 2017/1248, K. 2019/4344, T. 09.09.2019; “Suça sürüklenen çocuklar müdafilerinin lehe olan hükümlerin uygulanması taleplerinin, ertelemeye ilişkin hükümleri de kapsadığı halde, bu konuda olumlu veya olumsuz bir karar verilmeden hükümler kurulması hatalıdır.” YARGITAY 2. CEZA DAİRESİ, E. 2018/2149, K. 2019/7243, T. 15.04.2019; “Müdafinin suça sürüklenen çocuk hakkında lehe hükümlerin uygulanmasını talep ettiği ve suça sürüklenen çocuğun ertelemeye engel adli sicil kaydının olmadığı hususları gözetilmeden tayin edilen hapis cezası hakkında TCK’nın 51. maddesinde düzenlenen erteleme müessesinin kararda tartışılmaması, yasaya aykırıdır.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2018/18843, K. 2019/2996, T. 05.02.2019, E.T. 01.10.2020 www.kazanci.com.tr

Hapis cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz. Hükümlünün, denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle, hâkimin uyarısına rağmen uymamakta ısrar etmesi halinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir. Eğer denetim süresi yükümlülüklerle uygun veya iyi halli olarak geçirilse, ceza infaz edilmiş sayılır. Hapis cezasının ertelenmesini düzenleyen TCK m. 51'in son iki fıkrasında yer alan bu iki hususun, ertelemeye karar veren hâkim tarafından hükümlüye ihtar edilmesi gerekliliği bulunmaktadır. İhtarın yapılmamasını Yargıtay bozma sebebi olarak görmektedir⁸⁰⁵.

2.2.1.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Adli Para Cezası

Hapis cezasına nazaran daha ahlaki olması, bölünebilmesi nedeniyle cezanın bireyselleştirilmesi yönünden avantajlı olması ve hâkime daha geniş takdir yetkisi tanınması, hapis cezaları gibi devlet hazinesine yük getirmemesi gibi birçok olumlu yönü olan; cezanın infazının hükümlünün iradesine bağlı olması, ödeme gücü yüksek kesimleri korkutmadığı ve caydırıcı olmadığı gibi bazı olumsuz yönlerinden de bahsedilegelen adli para cezası TCK m. 52'de; *“beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yedi yüz otuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir”* biçiminde tanımlanmaktadır.

Ekonomik suçların birçoğunda işlenen fiiller karşılığında hükmedilen adli para cezası yaptırımına, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından yer

⁸⁰⁵ “Sanıklardan biri hakkında atılı suçlardan verilen hapis cezaları ertelendiği halde TCK'nın 51/7-8. maddelerinde yer alan ihtaratlara yer verilmesi gerektiğinin gözetilmemesi, hatalıdır.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2015/23532, K. 2019/37368, T. 19.11.2019; “2 yıl hapis cezasına mahkûm edilen ve bu cezası ertelenen sanık hakkında TCK m. 51/7 uyarınca denetim süresi içinde sanığın kasıtlı bir suç işlemesi halinde cezanın kısmen veya tamamen infazına karar verileceği ihtarının ve m. 51/8 gereğince denetim süresini iyi halli olarak geçirdiği takdirde cezanın infaz edilmiş sayılacağına kararda belirtilmemesi, hatalıdır.” YARGITAY 12. CEZA DAİRESİ, E. 2017/3368, K. 2018/11418, T. 29.11.2018; “Hakkında denetim süresi belirlenmeyen ve denetim süresi içerisinde kasıtlı bir suç işlenmesi halinde, cezanın kısmen veya tamamen infazına karar verileceği hususunda gerekli ihtar yapılmayan suça sürüklenen çocuk hakkında, denetim süresi içerisinde suç işlediğinden bahisle erteli hapis cezasının aynen infazına karar verilemeyeceği nazara alınarak aynen infaz kararına karşı yapılan itirazın bu yönden kabulü yerine reddine karar verilmesinde, isabet görülmemiştir.” YARGITAY 1. CEZA DAİRESİ, E. 2018/817, K. 2018/2549, T. 28.05.2018, E.T. 01.10.2020 www.kazanci.com.tr

verilmemiştir⁸⁰⁶. Ancak, suç neticesinde hükmedilen kısa süreli hapis cezasının çevrilebileceği seçenek yaptırımlarından birisi de adli para cezasıdır. Dolayısıyla yapılan yargılama neticesinde 1 yıl veya daha az süreli hapis cezasına çaptırılan kamu borçlusunun cezası, TCK m. 50/1’de belirtilen şartları taşıması halinde, hâkim tarafından adli para cezasına çevrilebilecektir.

TCK’da adli para cezasının hesabında gün para cezası sistemi kabul edilmiştir. Kısa süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi sırasında gün sayısı olarak hükmolunan kısa süreli hapis cezası esas alınacaktır. Başka bir deyişle, öncelikle kısa süreli hapis cezası gün sayısı olarak belirlenecek, daha sonra belirlenen gün sayısı ile kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak en az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarı çarpılmak suretiyle çevrilen adli para cezası bulunacaktır.

2.2.2. Güvenlik Tedbirleri

Cezalar, suçluyu belirli yoksunluklara tabi tutarak içinde bulunduğu kusurluluk durumundan ibra olmasını sağlamaya yönelik, bir bakıma kefaret edici özelliği haiz yaptırımlardır⁸⁰⁷. Ceza hukukunun bir diğer yaptırım türü olan güvenlik tedbirleri ise suçludaki tehlike haliyle orantılı olarak hükmedilirler ve esas itibariyle sosyal savunma amacına yönelirler. Anayasa m. 38’de kendine yer bulan güvenlik tedbirleri ne Anayasa’da ne de TCK’da tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi güvenlik tedbirlerini, *“suç karşılığı olarak ve suçludaki tehlike haliyle orantılı bir biçimde hükmedilen ve esas itibariyle suça ve suçluya karşı toplum savunması amacına yönelmiş bulunan yaptırımlardır”* şeklinde tanımlamıştır⁸⁰⁸.

⁸⁰⁶ Kanun koyucu benzer bir biçimde, VUK m. 359 yer alan vergi kaçakçılığı suçunun cezasını yalnızca hapis cezası olarak öngörmüş, adli para cezasına yer vermemiştir.

⁸⁰⁷ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 609.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 723.

⁸⁰⁸ “Suçları önlemek ve suç işleyenlerin yeniden suç işlemelerine engel olmak için çok kez ceza yaptırımları yetmemekte, kimi suçlular çeşitli kanuni nedenlerle sorumsuz olduklarından cezalandırılmamakta veya yerine getirilen ceza yaptırımları suçluların düzelmesini tek basma sağlayamamaktadır. Toplumun tehlikeden korunması ise, suçluları, olabildiğince eğitmek, ıslah ve hatta toplumsal ve psikolojik yönlerden tedavi etmek ve dolayısıyla onları topluma yeniden zarar vermeyecek ve bir tehlike de teşkil etmeyecek hale sokmakla kabildir. Bu sonuçların gerçekleşmesini sağlamak için de bazı suçlular hakkında, ceza yaptırımlarından ayrı veya onlarla birlikte olmak üzere, suç ve dolayısıyla suçluya karşı bazı toplum savunması tedbirlerinin alınması gerekebilir. İşte bunlara ceza hukuku alanında güvenlik tedbirleri denmektedir. Bu bakım dan, emniyet tedbirleri, cezaların yanında veya onların yerini tutmak üzere kabul edilmiş olan ve sosyal korunma ile birlikte başka yarar ve nedenlere de dayanan ve dolayısıyla ceza hukuku alanında ayrı ve özel bir yer alan yaptırımlardır.” ANAYASA MAHKEMESİ, E. 1970/42, K. 1971/30, T. 09.03.1971, RG. 23.11.1971/ 14021 (kararlaryeni.anayasa.gov.tr) E.T. 02.10.2020

Güvenlik tedbirlerinin uygulamadaki tezahürü üç şekildedir. Buna göre, güvenlik tedbirleri cezalarla birlikte tamamlayıcı olarak uygulanabilir. İkinci olarak, cezalarla seçimlik olarak uygulanabilir. Son olarak ise cezaların yerine yalnızca güvenlik tedbirleri uygulanabilir. Bilindiği üzere kusurluluk, cezalandırabilirliğin olmazsa olmaz şartını (conditio sine qua non) oluşturur. Özellikle kusur yeteneği olmayan ancak toplum için tehlikeli olan ve ceza kanunlarında suç olarak tasnif edilen fiilleri işleyen kişilerin cezai müeyyidelere tabi tutulamaması ve bu tür kişilere yönelik önleyici ve iyileştirici tedbirlerin mevcut olmaması güvenlik tedbirleri uygulamasının temel gereklerinden biri olmuştur⁸⁰⁹.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili kamu borçlusu hakkında da cezayla birlikte veya cezaya alternatif olarak uygulanabilecek güvenlik tedbirleri bulunmaktadır. TCK'da düzenlenme sıralarına göre bu tedbirlere aşağıda kısaca değinilmeye çalışılacaktır.

2.2.2.1. Belirli Hakları Kullanmaktan Yoksun Bırakılma

Bir güvenlik tedbiri, suç teşkil eden fiili işleyen kişiden toplumun korunması amacıyla uygulanabilir. Belli haklardan yoksun bırakma tedbirinin amacı, suç işleyerek toplumun güvenliğini kaybeden suçlunun topluma daha fazla zarar vermesini önlemek, mahkûmiyet (iyileştirme) süresince toplumun esenliğini ilgilendiren ve etkileyen görev, yetki ve haklarının kullanımını kısıtlamak ve bu sayede toplumu suçtan korumak olarak ifade edilebilir⁸¹⁰. TCK m. 53'te düzenlenen belirli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma güvenlik tedbirinin gündeme gelebilmesi için her şeyden önce, işlenen suçun kasıtlı bir suç olması⁸¹¹ ayrıca bu suçtan dolayı süresi ne olursa olsun hapis cezasına mahkûm olunması gerekmektedir⁸¹².

Belirli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma yaptırımını üç ihtimalli bir görünüm arz etmektedir. Bunlardan ilki, hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak kendiliğinden ortaya çıkan hak yoksunlukları, ikincisi hâkimin zorunlu olarak

⁸⁰⁹ Ahmet Vedat Dilberoğlu, *Ceza Hukukunda Güvenlik Tedbirleri*, Ankara: US-A Yayıncılık, 2018, s. 35.

⁸¹⁰ Dilberoğlu, a.g.e., s. 72.

⁸¹¹ "Taksirle yaralama suçunda; kasten işlenen suçlarda uygulanan belli haklardan yoksun bırakılma hükümlerinin uygulanamayacağı gözetilmelidir." YARGITAY 12. CEZA DAİRESİ, E. 2014/11937, K. 2014/14865, T. 16.06.2014, E.T. 02.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸¹² Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 885.

hükmetmesiyle ortaya çıkan hak yoksunlukları ve sonuncusu ise hâkimin takdiren hükmetmesiyle ortaya çıkan hak yoksunluklarıdır.

Amme alacağının tahsiline engel olan kamu borçlusu, hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni bir sonucu olarak mahkûmiyet süresiyle sınırlı bir biçimde hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar TCK m. 53/1’de sayma yoluyla belirtilmiş hakları kullanmaktan yoksun bırakılır. Cezası ertelenen veya koşullu salıverilen suç failinin kendi altsoyu üzerindeki velayet yetkisi, vesayet ve kayyımlık yetkilerinin yasaklanması dışındaki hak yoksunlukları m. 53/3 gereği devam edecektir. Söz konusu maddenin 4. fıkrası uyarınca kısa süreli hapis cezası ertelenmiş veya fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında herhangi bir hak yoksunluğu söz konusu olmayacaktır.

Hak yoksunluğuna hâkimin zorunlu olarak hükmettiği durumlarda ise ilk fıkranın aksine yoksunluklarının infaz tamamlanıncaya kadar süreceği kuralından ayrılınarak, kötüye kullanılan hak ve yetkiden yoksunluğun infazın tamamlanmasından sonra da belirli bir süre devam etmesi kabul edilmiştir. Ancak, cezanın infazından sonra devam edecek hak yoksunluğuna hükmedilebilmesi için birtakım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Öncelikle kasıtlı bir suç işlenmiş olmalıdır⁸¹³. İkinci olarak ise suç, TCK m. 53/1’de sayılan hak ve yetkilerden birinin kötüye kullanılması suretiyle işlenmelidir. Örneğin, kamu borçlusu bir meslek veya sanatın kötüye kullanılması suretiyle amme alacağının tahsiline engel olursa bu fıkra hükmüne göre yaptırımla karşı karşıya kalır. Hangi hak ve yetki kötüye kullanılarak suç işlenmişse, ancak o hak ve yetkinin yoksunluğuna karar verilecektir. Dolayısıyla işlenen suçla kullanılması yasaklanan hak ve yetki arasında bir bağlantı bulunmalıdır⁸¹⁴.

⁸¹³ Suçun kasten işlenmiş olması, TCK m. 53/5’te var olan bir şart değildir. Ancak madde gerekçesinde, “... belirli bir hak ve yetkinin kötüye kullanılması suretiyle işlenen kasıtlı suçlar dolayısıyla mahkûmiyet halinde...” denildiğinden taksirli suçlar bakımından bu fıkra hükmünün uygulanamayacağı sonucu çıkmaktadır. AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 214.

⁸¹⁴ “Suçun yetkinin kötüye kullanılması suretiyle işlenmesi nedeniyle sanık hakkında cezasının infazından sonra işlemek üzere, hükmolunan cezanın yarısından bir katına kadar sadece bu hak ve yetkinin kullanılmasının yasaklanmasına karar verilmesi gerekirken anılan maddenin 1. fıkrasının tüm alt bentlerini kapsar şekilde hak yoksunluğuna hükmolunması hukuka aykırıdır.” YARGITAY 5. CEZA DAİRESİ, E. 2014/5795, K. 2014/8187, T. 11.09.2014, E.T. 02.10.2020 www.kazanci.com.tr

2.2.2.2. Müsadere

Müsadere, TCK m. 54 gerekçesinde çok genel bir biçimde “*bir şeyin mülkiyetinin devlete geçmesini sonuçlayan bir yaptırım*” olarak tanımlanmıştır⁸¹⁵. YCGK’nın muhtelif kararlarında ise müsadere, “*yasalarda gösterilen durumlarda belirli malların mülkiyet hakkının sahiplerinden alınarak Devlete geçmesini sağlayan ve bazen ceza, bazen de tedbir olarak uygulanan bir yaptırım*” şeklinde tanımlanmaktadır⁸¹⁶. Bir anlamda mülkiyet hakkının el değiştirmesi sonucunu doğuran müsadereye tarihsel süreçte zaman zaman siyasi, zaman zaman hukuki amaçlarla başvurulduğu görülmektedir. Öğretide, hukuki niteliği konusunda tartışmalar mevcut olsa da TCK’nın güvenlik tedbiri olarak kabul ettiği müsaderenin, *eşya müsaderesi* ve *kazanç müsaderesi* olmak üzere iki türü mevcuttur.

2.2.2.2.1. Eşya müsaderesi

TCK m. 54 göz önünde bulundurulduğunda, eşya müsaderesinin konusunu; bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen veyahut suçtan meydana gelen ya da kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması koşuluyla kullanılmak üzere hazırlanan eşya oluşturmaktadır.

Suçla bağlantılı eşyanın müsadere edilebilmesi için eşyanın iyi niyetli üçüncü kişilere ait olmaması ve kasıtlı bir suçun işlenmesi gerekmektedir⁸¹⁷. Ancak, müsadere hükümlerinin uygulanabilmesi için bir kimsenin bu suçtan dolayı cezaya mahkûm edilmesi şart değildir. Ayrıca TCK m. 3/1 gereği güvenlik tedbirine, işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı olarak hükmedilecektir. Eğer ortada fail aleyhine bir orantısızlık mevcut ve hakkaniyete aykırı bir şekilde katlanılmayacak neticeler ortaya çıkıyorsa, bu kanun koyucunun hatasının faile yükletilmesi anlamına gelecektir⁸¹⁸. Bu sebeple, fiilin ifade ettiği haksızlık ile fiile uygulanan müeyyide arasında makul bir ölçünün olması gerekmektedir⁸¹⁹. Ayrıca m. 54/3’te “*Suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin*

⁸¹⁵ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 215.

⁸¹⁶ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2002/4-116, K. 2002/245, T. 07.05.2002, E.T. 05.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸¹⁷ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 705.

⁸¹⁸ Hüseyin Acar, *Türk Ceza Hukukunda Müsadere Kurumu*, (Doktora Tezi), Ankara: Çankaya Üniversitesi SBE, 2019, s. 156.

⁸¹⁹ “Müsaderenin işlenen suça nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve hakkaniyete aykırı olacağının düşünülmemesi bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 13. CEZA DAİRESİ, E. 2015/7006, K. 2016/10609, T. 07.06.2016; “Davaya konu eşya ve nakil aracının değerleri göz önüne alındığında nakil aracının müsaderesinin işlenen suça nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu sebeple

işlenen suça nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı anlaşıldığında, müsadereesine hükmedilmeyebilir” denilmek suretiyle hâkime hakkaniyet kuralları çerçevesinde takdir yetkisi tanınmıştır⁸²⁰.

Bir güvenlik tedbiri olarak eşya müsadereesi, amme alacağının tahsiline engel olma suçunda, suçun işlenmesinde kullanılan eşyanın müsadereesi şeklinde gündeme gelebilecektir. Suçun işlenmesinde kullanılan eşyayı Yargıtay bir kararında, *“suçun işlenmesini kolaylaştıran ve suçun işlenmesinden beklenen neticenin elde edilmesine yardım eden eşya”* olarak açıklamaktadır⁸²¹. Bu tür eşya, suçun işlenmesi bakımından zorunlu olmamakla birlikte faile yardımcı olan eşyadır⁸²². Örneğin, muhasebe ve hesap hileleri yapılması suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunda kullanılan hileli bilgisayar programı ve bilgisayar, vergi mahremiyetini ihlal suçunda, sır niteliğindeki bilgilerin bir örneğini almak için fotokopisini çeken failin fotokopi makinesi eşya müsadereesine konu olabilecektir⁸²³. O halde, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun faili kamu borçlusunun, otomobilinin değerli parçalarını sökmekte kullandığı alet takımı, muvazaalı işlemlerle ilgili muhataplarıyla iletişim kurmak ve işlemleri yerine getirebilmek için kullandığı akıllı telefonu gibi eşyalarına müsadere tedbiri uygulanması mümkündür. Keza kamu borçlusunun meyve ağaçlarının meyvelerine zarar vermek üzere temin ettiği kimyasallara da *“Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir”* hükmü gereği henüz suç işlenmemiş olsa dahi tehlikeli nitelikleri nedeniyle müsadere uygulanması gerekir.

TCK’nın 54/3 maddesi uyarınca hakkaniyete aykırılığın bulunduğu anlaşılmakla, müsadere koşullarının oluşmadığı tespit edilen davaya konu nakil aracının iadesi yerine yazılı şekilde müsadereesine karar verilmesi bozma nedenidir.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2016/8029, K. 2016/8895, T. 23.06.2016, E.T. 05.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸²⁰ “Suça konu demir kapının değerinin 200 TL olduğunun anlaşılması karşısında, sanığın geçim kaynağı olduğu anlaşılan ve suçta kullanılan at ve arabanın müsadere edilmesinin, TCK’nın 54/3 maddesi uyarınca işlenen suça nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve hakkaniyete uygun olmayacağı düşünülmeyen yasal ve yeterli olmayan gerekçeyle hüküm kurulması hatalıdır.” YARGITAY 13. CEZA DAİRESİ, E. 2015/2423, K. 2016/6145, T. 06.04.2016, E.T. 11.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸²¹ YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, 04.10.2001 tarih ve 7795/9025 sayılı kararı. Aktaran, Acar, a.g.e., s. 181.

⁸²² Acar, a.g.e., s. 181.

⁸²³ Özcan, a.g.e., s. 483

2.2.2.2.2. Kazanç müsaderesi

TCK’da kazanç müsaderesinin ayrı bir madde olarak düzenlenmesi, bu yaptırıma verilen önemi ortaya koymaktır. Madde gerekçesinde, “*kazanç müsaderesinin kapsamlı bir biçimde düzenlenmesiyle suç işlemek suretiyle veya suç işlemek dolayısıyla elde edilen ekonomik kazançların müsaderesi olanaklı hale getirilmiştir*” denilmekte ve bu düzenlenmeyle güdülen temel amacın suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesinin önüne geçilmek olduğu belirtilmektedir⁸²⁴.

Bir güvenlik tedbiri olarak düzenlenen kazanç müsaderesinin konusunu; bir suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançlar oluşturmaktadır⁸²⁵. Kazanç ise Suç Eşyası Yönetmeliği⁸²⁶’nde; “*Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan yahut bunların karşılığını oluşturan ekonomik malvarlığı değerleri*” şeklinde açıklanmıştır.

Kazanç müsaderesinin düzenlendiği TCK m. 55/1’de “*Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine karar verilir*” denilerek şartların gerçekleşmesi halinde kazanç müsaderesine hükmedilmesi zorunlu görülmüştür.

Kazanç müsaderesinin konusu oluşturan kazançların, suçun işlenmesiyle elde edilen ve suçun işlenmesi için sağlanan kazançlar olmak üzere çeşitli görünimleri bulunmaktadır. Müsadere edilmesi gereken maddi menfaatlerin başında, suçun işlenmesi ile elde edilenler gelmektedir. Uyuşturucu ve uyarıcı madde ticaretinden elde edilen kazanç, kamu görevlisinin rüşvet olarak temin ettiği para, vergi konularında bilirkişilik yapan bir mali müşavirin yaptığı bu görev nedeniyle öğrendiği mükellefin işletmesine ait sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları açıklaması karşılığında temin etmiş olduğu menfaat de suçun işlenmesiyle elde edilen kazançla örnek

⁸²⁴ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 217.

⁸²⁵ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/11-312, K. 2017/11, T. 17.01.2017, E.T. 11.10.2020
www.kazanci.com.tr

⁸²⁶ RG Tarih: 23 Mart 201 Sayı: 29662

verilebilir⁸²⁷. Suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ise suçun işlenmesini teşvik veya suçun işlenmesinden dolayı ödüllendirilmeleri maksadıyla, suçu işleyen kişilere sağlanmış ekonomik değeri haiz menfaatlerdir⁸²⁸. Fiilin işlenmesinden önce veya sonra suçun işlenmesi dolayısıyla elde edilen maddi menfaatin de müsadereesine hükmedilmelidir.

Amme alacağın tahsiline engel olma suçu bir amaç doğrultusunda işlenebilen bir suç olup, failin cezalandırılabilmesi aranan amaç, kısmen veya tamamen tahsile engel olmaktır. Başka bir deyişle, bu suçla failin doğrudan bir kazanç veya menfaat elde etme amacı bulunmamaktadır. Ancak kimi durumlarda işlenen suç neticesinde, fail doğrudan bir kazanç elde etmese bile dolaylı olarak da bir menfaat sağlamış olabilir. Failin bir borçtan veya yükümlülüğün kurtarılmış olması da bir gelir avantajı teşkil edebilecektir⁸²⁹. Bu nedenle, kamu borçlusu geride borcu karşılayacak mal bırakmayarak, bir bakıma kendisine tahsil dairesinin haciz baskısı karşısında korunaklı bir alan yaratmaktadır.

Kanaatimizce amme alacağının tahsiline engel olma suçunda suçun işlenmesiyle elde edilmesinden ötürü bir kazanç müsadereinden bahsetmek mümkün gözükmemektedir. Bunun sebeplerinden ilki, elde edilen kazancın belirlenebilir, hesaplanabilir kazanç olması kazanç müsadere için aranan önemli şartlardan birisidir⁸³⁰. Bu hususun sağlıklı olarak tespiti olanaklı değildir. Bir diğer sebep ise kazanç müsadereünün düzenlendiği TCK m. 55/1’de yer almaktadır. Buna göre, müsadere kararı verilebilmesi için maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir. Yargıtay maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilememesinden, maddi menfaatlerin suçun mağduruna iade edilebildiği veya iade edilebilme olanağının

⁸²⁷ Vergi mahremiyetini ihlal suçuyla ilgili verilen örnekte elde edilen menfaati ÖZCAN suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaat olarak değerlendirmektedir. (Özcan, a.g.e., s. 495.) Bu görüşe katılmıyoruz şöyle ki; her ne kadar VUK m. 5. ve m. 362’de yer alan vergi mahremiyetini ihlal suçunun unsurları arasında bir maddi menfaat sağlanması sayılmasa dahi, bilgileri önceden elinde bulunduran failin motivasyonunun kazanç sağlamaya yönelik olduğu düşünüldüğünde elde ettiği kazancın suçun işlenmesiyle elde edildiği düşünülmelidir. Suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler suçun işlenmesini teşvik veya suçun işlenmesinden dolayı ödüllendirilmeleri maksadıyla suçu işleyen kişilere sağlanmış olan maddi menfaatler olarak nitelendirilmektedir. (Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 909.) Sonuç olarak vergi mahremiyetini ihlal eden kimsenin elde ettiği kazancın suçun işlenmesiyle elde edildiğinin kabulü için menfaat temini teklifinin zaman itibarıyla önce parayı temin eden kimseden gelmesi şarttır.

⁸²⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 909.

⁸²⁹ Acar, a.g.e., s. 252.

⁸³⁰ Özcan, a.g.e., s. 496.

bulunduğu ya da suçun mağdurunun belli olduğu durumlarda kazanç müsadereğine hükmetme olanağının bulunmadığı durumları işaret etmektedir⁸³¹. Örneğin vergi daireleri, VUK hükümlerine göre, vergi kaçakçılığı suçları aracılığıyla ortaya çıkan vergi ziyayı (bir anlamda failin suçtan elde ettiği kazancını) sanıktan talep etme hak ve olanağına sahip olduğundan, bu maddi menfaatin, kazanç müsadereğine konu edilmesi mümkün değildir⁸³². Buradan hareketle, amme alacağının tahsiline engel olan kamu borçlusunun tasarruf ettiği miktarı ondan talep edebileceği yollar bulunmaktadır. Örneğin, kamu borçlusunun ivazsız tasarruflarının hükümsüz sayılması başta olmak üzere muvazaalı işlemleri için açabileceği ve AATUHK m. 24'te düzenlenen iptal davası bu yollardan birisidir. Aksi bir düşünce çifte cezalandırma anlamına gelecek olup hukuki niteliği bir güvenlik tedbiri olan müsaderecinin amacıyla bağdaşmayacaktır.

Bununla birlikte kazanç müsadereci yaptırımını, amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından tümüyle dışlamak mümkün gözükmemektedir. Zira kazanç müsaderecinin konusuna giren bir diğer grup kazanç olan *suçun işlenmesi için sağlanan menfaatler* söz konusu olabilir. Örneğin, hacizli otomobilini, tahsil dairesinin yaptığı davet üzerine teslim etmeden önce önemli aksamalarını sökerek değerden düşüren kamu borçlusuna, hangi parçaları sökmesi gerektiği ve nasıl sökebileceği hususunda bilgiler vererek suçun işlenmesini kolaylaştıran arkadaşına bu yardımına karşılık olarak vereceği para müsadere edilebilecektir. Keza taşınmazını muvazaalı yoluyla devretme konusunda teklifte bulunduğu akrabasına, iki aylık kira bedelini ödemeye hazır olduğunu beyan eden kamu borçlusu, muvazaalı işlemin tamamlanmasıyla birlikte bu taahhüdünü yerine getirdiği takdirde, ödenen iki aylık kira bedeli tutarının müsadereci gerekmektedir.

Belirtmekte fayda gördüğümüz bir husus da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatlerin değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların da müsadereğine karar verileceğidir. Bu menfaatler, suçun doğrudan sonucu olan menfaatlerin meyvesi olduğundan bunlar da haksız kazanç niteliğinde olup müsadere edilirler⁸³³. Kamu borçlusuna fiili işlerken maddi yardımda bulunan iştirakçinin, bunun karşılığında aldığı parayla tahvil senedi alması veya vadeli mevduat

⁸³¹ Mualla Buket Soygüt Arslan, *Türk Ceza Hukukunda Müsadere*, (Doktora Tezi), İstanbul: Galatasaray Üniversitesi SBE, 2014, s. 424.; Özcan, a.g.e., s. 486.

⁸³² Soygüt Arslan, a.g.e., s. 425.; Özcan, a.g.e., s. 486.

⁸³³ Soygüt Arslan, a.g.e., s. 416.

hesabı açtırması değerlendirmeye; söz konusu parayı dövize çevirmesi ise dönüştürmeye örnek olarak gösterilebilir. Sonuç olarak, değerlendirilen paranın karşılığı olan tahvil senedi veya vadeli hesaptaki paranın faiziyle birlikte dönüştürülen döviz hakkında da müsadelerine hükmedilecektir.

2.1.1.1. Tekerrür

Cezanın infazını etkileyen bir müessese olan tekerrürün, infaz hukukunun sınırlarında mı kaldığı yoksa maddi ceza hukukuna ait bir kavram mı olduğuna dair tartışmalar mevcut olmakla birlikte kanun koyucu, tekerrürü bir güvenlik tedbiri olarak TCK m. 58’de düzenlemiştir⁸³⁴.

Tanımı doğrudan yapılmamakla birlikte madde gerekçesinde tekerrürün, kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezaya mahkûm edilmiş olmasına rağmen, suç işlemeye gösterdiği kararlılıkla toplum açısından tehlikeliliğini ifade ettiği belirtilmektedir⁸³⁵. Mülga TCK’dan farklı olarak, yürürlükte bulunan TCK’da tekerrür, sonraki cezanın artırılma nedeni olarak değil, kişi hakkında hükmolunan cezanın infazı sırasında dikkate alınacak bir neden olarak görülmüştür⁸³⁶. Tekerrür, infaz hukuku kurumu olmakla birlikte, infaz hukuku kuralları için söz konusu olan derhal uygulanma ilkesi, tekerrüre ilişkin hükümler açısından geçerli değildir⁸³⁷. Amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından AATUHK’da tekerrürle ilgili özel bir hüküm bulunmadığından, TCK m. 5 atfı gereği, m. 58’de düzenlendiği şekliyle uygulama alanı bulacaktır.

Tekerrürden söz edebilmek için her şeyden önce, işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suç işlenmesi gerekmektedir⁸³⁸. Ancak daha önceki

⁸³⁴ Yargıtay’ göre tekerrür, güvenlik tedbirlerine ilişkin bölümde yer almakta ise de anılan düzenleme maddi ceza hukukuna ilişkindir. YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2007/10-71, K. 2007/98, T. 17.04.2007; “TCK’nın 58. maddesinde düzenlenmiş bulunan ve güvenlik tedbirlerine ilişkin bölümde yer alan *tekerrür müessesinin* infaz hukukundan daha çok maddi ceza hukukuna ilişkin bir kurum olduğu görülmektedir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2012/6-170, K. 2012/241, T. 19.06.2012, E.T. 11.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸³⁵ AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, a.g.e., s. 221.

⁸³⁶ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 597.

⁸³⁷ Centel, Zafer, Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s. 598.

⁸³⁸ “Sanık hakkında, suç tarihinden sonra kesinleşen Asliye Ceza Mahkemesi’nin eski hükümlülük kaydının tekerrüre esas alınamayacağı gözetilmeden, TCK’nın 58. maddesinin uygulanması bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 6. CEZA DAİRESİ, E. 2016/6249, K. 2019/4315, T. 09.09.2019; “Sanığın adli sicil kaydında yer alan ve tekerrüre esas olan ağır ceza mahkemesi ilamının kesinleştiği

cezaya ilişkin mahkûmiyet hükmünün infaz edilmiş olması gerekmemektedir. Kanunda süreli tekerrür sistemi benimsenmiş olup, önceki mahkûmiyet hükmünün infazından itibaren belli bir süre içinde yeni bir suçun işlenmiş olması gerekir⁸³⁹. Buna göre, tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren *beş yıl*,

b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren *üç yıl*,

geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz. Ayrıca, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki suç kasıtlı bir suçsa, sonraki suçun da kasıtlı olması TCK m. 58/4 gereğidir.

O halde amme alacağının tahsiline engel olma suçundan hüküm giyen bir kimsenin mükerrir sayılabilmesi için;

- i) Bu suç yalnızca kasten işlenebildiğinden, önceki işlemiş olduğu suçun da kasıtlı suç olması
- ii) Önceki suçun cezasının kesinleşmiş olması
- iii) Önceki suçun cezasının infazından sonra 3 yıl geçmemiş olması

Mükerrir sayılmanın, amme alacağının tahsiline engel olma suçuna mahkûm olmuş bir kişi bakımından tek sonucu, TCK m. 58/6'da yer almaktadır. Buna göre, tekerrüre düşen kamu borçlusu hakkında hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. CVGTİHK m. 108/1-d uyarınca, tekerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunan süreli hapis cezasının üçte ikisinin infaz kurumunda iyi hâlli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilir⁸⁴⁰. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır. Mükerrir hakkında cezanın infazının tamamlanmasından sonra başlamak ve bir yıldan az

tarihe göre suç tarihinden sonra kesinleşen bu ilamın tekerrüre esas alınmayacağının gözetilmemesi, hatalıdır.” YARGITAY 20. CEZA DAİRESİ, E. 2018/5774, K. 2019/3860, T. 26.06.2019; “Asliye ceza mahkemesinin kararının suç tarihinden sonra kesinleştiği gözetilmeksizin sanık hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanmasına karar verilmesi hatalıdır.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2019/19746, K. 2019/7185, T. 15.04.2019, E.T. 11.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸³⁹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 928.

⁸⁴⁰ 14.04.2020 tarihli ve 7242 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 49. maddesiyle, CVGTİHK m. 108/1-d bendinde yer alan dörtte üçünün ibaresi “*üçte ikisinin*” şeklinde değiştirilmiştir.

olmamak üzere denetim süresi belirleme yetkisi, CVGTİHK m. 108/4 gereği infaz hâkimlerine tanınmıştır⁸⁴¹.

3. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN YARGILAMA USULÜ

Ceza yargılaması, bir fiilin suç olduğu şüphesi üzerine yapılan ve bu şüpheyi yenmeye kadar süren ortak bir faaliyettir⁸⁴². Bu faaliyetlerin hangi organ ve kişilerce hangi kurallara göre yürütüleceği ceza yargılaması hukukunun konusu oluşturmakta ve bu kurallar bütünü CMK’da yer almaktadır.

Ceza muhakemesinin amacı, maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bu temel amaç, Kanunun genel gerekçesinde şu şekilde ifade edilmektedir; *“Ceza muhakemesinin amacı hiçbir duraksamaya yer vermeden maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu araştırmada, yani gerçeğe ulaşmada mantık yolunun izlenmesi gerekir. Gerçek; akla uygun ve realist, olayın bütünü veya bir parçasını temsil eden kanıtlardan veya kanıtların bütün olarak değerlendirilmesinden ortaya çıkarılmalıdır. Yoksa birtakım varsayımlara dayanılarak sonuca ulaşılması ceza muhakemesinin amacına kesinlikle aykırıdır.”*⁸⁴³

3.1. GÖREV ve YETKİ

Görev kuralları, ceza uyuşmazlığının konusunu teşkil eden olayın yargılamasının mahkemelerin hangisinde yapılacağını tespiti yararken; yetki kuralları, ülkenin mahkemeler arasında yargı çevrelerine coğrafi alan olarak bölünmesini ifade etmektedir. Hem madde yönünden yetki (görev) hem de yer yönünden yetki kamu düzenine ilişkin olup, bunlarla ilgili kurallar kanunla düzenlenmiştir. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda sırasıyla, görev kuralları incelenecek daha sonra yetki ile ilgili değerlendirmeler yapılacaktır.

3.1. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Görevli Mahkeme

⁸⁴¹ 14.04.2020 tarihli ve 7242 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 2. maddesiyle, 4675 sayılı Kanun’un 2. maddesinde değişiklik yapılarak infaz hâkimlikleri ihdas edilmiştir.

⁸⁴² Erdener Yurtcan, *Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi*, 9. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019, s. 30.

⁸⁴³ Osman Yaşar, *Uygulamalı ve Yorumlu Ceza Muhakemesi Kanunu Cilt I*, 7. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017, s. 44.

CMK’da görevle ilgili düzenlemeler bulunmakla birlikte, hangi suçlara hangi mahkemelerin bakacağı hükümler esas itibariyle 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun⁸⁴⁴,da yer almaktadır. İlgili kanunun 10. maddesinde, sulh ceza hâkimliğinin, 12. maddesinde ağır ceza mahkemelerinin görevleri sayılmış, 11. maddesinde ise, sulh ceza hâkimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılacağı düzenlenmiştir. Ayrıca m. 14 gereği, mahkemelerin görevlerinin belirlenmesinde ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler gözetilmeksizin, kanunda yer alan suçun cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulur.

Tüm bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde amme alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından, AATUHK’da özel bir düzenleme yer almadığından, görevli mahkeme *Asliye Ceza Mahkemesidir*. O halde bu suçla ilgili yürütülen soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, CMK m. 170/2 gereği bir iddianame düzenleyip, yetkili asliye ceza mahkemesine göndermelidir.

Adli yargı sistemi içerisinde genel ceza mahkemeleri dışında birtakım ihtisas mahkemeleri de yer almaktadır. Örneğin, çocuk mahkemelerinin görevi 5395 sayılı Çocuk Koruma Kanunu⁸⁴⁵ m. 26 ile belirlenmiştir. Keza icra mahkemeleri de İİK’da düzenlenmiş ve ihtisas mahkemesi niteliğini haiz mahkemelerdir. İcra mahkemelerinin İİK m. 4’le kendilerine verilen icra ve iflâs dairelerinin muamelelerine karşı yapılan şikâyetlerle itirazların incelenmesi görevi dışında, aynı kanunun 16. babında yer alan suçlara bakma görevi de mevcuttur. Bu husus, İİK m. 346’nın son fıkrasında açıkça ortaya konulmaktadır. İcra mahkemeleri, icra suçlarına ilişkin bu davalarda *icra ceza mahkemesi* sıfatıyla yargılama yapmaktadır⁸⁴⁶.

İİK m. 331’de yer alan ve amme alacağının tahsiline engel olma suçuyla büyük benzerlikler içeren alacaklısını zarara sokmak kasdiyle mevcudunu eksiltme suçu da icra ceza mahkemelerinin görev alanına girmekte ve bu suçtan dolayı yapılan kovuşturmalar asliye ceza mahkemelerinde değil icra ceza mahkemelerinde

⁸⁴⁴ Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 5235, Kabul Tarihi: 26.09.2004, RG 07.10.2004 /25606

⁸⁴⁵ Çocuk Koruma Kanunu, Kanun Numarası: 5395, Kabul Tarihi: 03.07.2005, RG 15.07.2005/25876

⁸⁴⁶ Günay, *İcra Suçları*, s. 178.

sonlandırılmaktadır⁸⁴⁷. Bu durum, yargılamaların makul sürede sonlandırılması, fiilin en hızlı şekilde cezalandırılması sonucu kamu düzeninin tesis edilmesi gibi birçok avantajı beraberinde getirmektedir⁸⁴⁸. Ayrıca önüne benzer nitelikte dosyalar gelen ve mütemadiyen aynı suçlar üzerinde kafa yoran hâkimler uzmanlaşmakta, bunun sonucunda maddi gerçeğe ulaşılmasının önü de sonuna kadar açılmaktadır.

Belli başlı konular üzerinde uzmanlığı olanlar arasından seçilen hâkimler, uzman oldukları konular arasından çıkan davalarda diğer hâkimlere nazaran daha adil ve hukuka uygun hüküm verebilirler. Keza onların, uzmanlıklarının bulunduğu bir işte tarafları daha iyi anladıkları, işlerin icaplarını daha iyi düşündükleri, bu işe dair kanun, nizam, talimat ve teamülleri daha iyi bildikleri farzolunur⁸⁴⁹. İhtisas mahkemelerinin söz konusu avantajları, sayılarının artması gerektiğini düşünenlerin oranını her geçen gün artırmaktadır. İhtisas mahkemeleri ihtiyacı, bugün için özellikle vergi suçları açısından dile getirilmektedir. Zira mevcut durumda vergi kaçakçılığı başta olmak üzere VUK'ta hüküm altına alınan suçlar da asliye ceza mahkemelerince karara bağlanmaktadır⁸⁵⁰.

Vergi mevzuatının dağınıklığı ve dinamikliği herkesin malumudur. Bu durum karşısında vergi suçlarının (bilhassa vergi kaçakçılığı) çözümünde bilirkişi görüşüne sık başvurulması bir vakıdır. Bununla birlikte, bilirkişiden dönüşlerin zaman alması, tarafları tatmin etmeyen görüşlerin üzerine dosyanın başka bir bilirkişiye tevdi edilmesi, yargılama süresini uzattıkça uzatmaktadır. Uygulamada kendilerini yargılama makamı yerine koyarak görüş bildiren bilirkişilerin varlığından söz edilmektedir. Bilirkişi görüşü yargılama makamını bağlamamakla birlikte, vergi gibi teknik bir konuda bilgi sahibi olmaması mazur görülebilecek bir hâkim, dosyanın bir an önce karara

⁸⁴⁷ “Eylemin hırsızlık suçunu oluşturmadığı ancak İİK m. 331’de düzenlenen alacaklısını zarara uğratmak kasdiyle mevcudunu eksiltmek suçunu oluşturabileceği ve bu suçun icra mahkemesinin görevi kapsamında olduğu gözetilmelidir.” YARGITAY 2. CEZA DAİRESİ, E. 2014/16616, K. 2014/15086, T. 29.05.2014; “Sanığa yöneltilen alacaklısını zarara sokmak maksadıyla mevcudunu eksiltmek suç hakkında iddianame ile dava açılmasının gerekmediği, icra mahkemesine verilecek dilekçe ile yargılamaya başlanması gerekir.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2007/3801, K. 2008/101, T. 23.01.2008, E.T. 16.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁴⁸ Alacaklısını zarara uğratmak kasdiyle mevcudunu eksiltmek suçu şikâyetle bağlı bir suçtur. Ancak bu suçu soruşturulması ve kovuşturulması şikâyetle bağlı diğer suçlardan ayıran en önemli nokta şikâyetin doğrudan icra mahkemesine yapılmasıdır. (Günay, *İcra Suçları*, s. 185.) Böylece iddianame düzenlenmesine gerek kalmaksızın icra mahkemesi uyuşmazlığın esasına doğrudan geçmekte bu durum da cezalandırmanın hızını artırmaktadır.

⁸⁴⁹ Mustafa Belgesay, “İhtisas Mahkemeleri ve Mahkemeler Arasında Vazife İhtilafları”, İstanbul, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 9, S. 1-2. (1947), s. 251.

⁸⁵⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 390.

bağlanması endişesi içerisinde, bir anlamda bilirkişiye ve onun bilgisine güvenerek, başka delillerle de desteklemek yerine, hükmü doğrudan görüşe dayandırarak sonuca ulaşma tehlikesiyle karşı karşıya bulunmaktadır. Tüm bu nedenlerle vergi suçları konusunda uzmanlaşmış bir *vergi ceza mahkemesi* ihtiyacı ayyuka çıkmıştır.

AATUHK’da düzenlenen suçlara genel olarak bakıldığında diğer özel kanunlarda düzenlenmiş bütün suçlar gibi kendine özgü bir dile sahip olduğu göze çarpmaktadır. Kavramlarla ilgili eksiksiz bilgiye sahip olunması, kanunun tümüyle kavranmasıyla mümkündür. Dolayısıyla suçlarla ilgili çözümleme yapılırken, amme alacaklarının tahsil sürecinin de iyi bilinmesi gerekmektedir. İcra ceza mahkemesi örneği bulunmakla birlikte yalnızca kamu icra suçlarını yargılamak üzere bir mahkeme ihdası, kısa vadede mümkün gözükmemektedir. İcra suçlarının işlenme sayısı kamu icra suçlarından daha fazladır. Tüm bu nedenlerle, kamu icra suçlarının yargılamasında da ihtisas mahkemesi gerekli olduğunu düşünmek yanlış olmayacaktır. Ancak bu durumun ayrı bir kamu icra ceza mahkemesi kurarak değil VUK suçlarını da yargılama görevini haiz bir vergi ceza mahkemesiyle aşılabileceği kanaatindeyiz.

3.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda Yetkili Mahkeme

Yer bakımından yetki kuralları belirlenirken, görevden farklı olarak, pratik ihtiyaçlar göz önünde bulundurulmaktadır. Bu nedenle, sanığa güvence sağlamak amacı bulunmamakta, davayı en kolay neredeki hâkimin göreceği ön plandadır⁸⁵¹. Yargılamanın amacına daha kolay, çabuk ve ucuz şekilde ulaşılması amacı, yetki kurallarının dayanağını oluşturmaktadır.

CMK’da yetki kuralları, suçun yurt içinde veya yurt dışında işlenmesine göre farklılaşmaktadır. Türkiye’de işlenen suçlar bakımından yetkili mahkeme, CMK m. 12’de belirtildiği üzere *suçun işlendiği yer* mahkemesidir. O halde, CMK’da öngörülen kural açısından da amme alacağının tahsiline engel olma suçunda davaya bakmak yetkisi, suçun işlendiği yer mahkemesine ait olacaktır. Yargılamanın suçun işlendiği yerde yapılması, suçun asıl etkisinin orada ortaya çıkacağı, delillerin orada bulunacak olması esasına dayanmaktadır⁸⁵².

⁸⁵¹ Yener Ünver, Hakan Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 14. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s. 150.

⁸⁵² Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019, s. 544.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun objektif cezalandırılabilme şartı içerdiğinden çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak bahsedilmişti. Objektif cezalandırılabilme şartı içeren suçlar nerede işlenmiş sayılacaktır? Hareketin veya neticenin meydana geldiği yer mi yoksa cezalandırılabilme şartının gerçekleştiği yer mi? Benzer bir durumla dava zamanaşımının işlemeye başladığı anın tespiti bakımından da karşılaşılmıştı. Başka bir deyişle, objektif cezalandırılabilme şartı içeren suçların işlendiği zaman için yapılan değerlendirme, suçun işlendiği yer bakımından da geçerli olacaktır. O halde objektif cezalandırılabilme şartı içeren suçlar, şartın gerçekleştiği yerde değil; suçun unsurlarını teşkil eden hareket ve/veya neticenin gerçekleştiği yerde işlenmiş sayılacaktır. Zira suçun gerçekleştiği yer ve zaman cezalandırılabilirliğin objektif koşullarına göre değil, unsurlarına göre tespit edilir⁸⁵³. Tüm bu sebeplerle, objektif cezalandırılabilme şartlarının tipiklik dışında değerlendirildiği ve bunun sonucunda suçun işlendiği yer hususunda belirleyici bir etkisinin olmadığı ileri sürülmektedir⁸⁵⁴. Örneğin, tesliminden önce toprak alınarak taşınmazın tarla vasfının bozulması suretiyle işlenen amme alacağının tahsiline engel olma suçu, tarlanın bulunduğu yer mahkemesinde görülerek karara bağlanacaktır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu teşebbüs aşamasında kalmışsa, son icra hareketinin yapıldığı yerde; zincirleme şekilde işlendiği takdirde ise son suçun işlendiği yer mahkemesi CMK m. 12/2 gereği davaya bakmakla yetkili olacaktır. Suçun kesintisiz suç şeklinde işlenmesi halinde ise yine aynı hüküm uyarınca, kesintinin gerçekleştiği yer asliye ceza mahkemesi yetkilidir. Örneğin, mevduatını bankada bulundurmak yerine para çantasıyla sürekli yerini değiştirmek suretiyle gizleyerek tahsile engel olan kamu borçlusunun para çantası, yolculuk esnasında yapılan bir aramada ele geçirilse, kesintinin gerçekleşmiş sayılacağı bu yer mahkemesi yetkili olacaktır.

3.2. DELİL ve İSPAT

3.2.1. Genel Olarak

Suç şüphesinin öğrenilmesiyle başlayan ceza muhakemesi süreci, bu şüphenin yenilmesi amacına matuf bir çizgide yol almaktadır. Dolayısıyla bütün muhakeme

⁸⁵³ Kangal, *Cezalandırılabilirliğin...*, s. 164.

⁸⁵⁴ Bekar, a.g.e., s. 158.

işlemleri, bu şüphenin gerçek ve haklı bir şüphe olup olmadığına odaklanmaktadır. Birtakım somut olgu ve vakıalarla desteklenen şüphe belirli bir yoğunluğa ulaştığında, muhakeme sürecinin ilk kısmını oluşturan soruşturma aşaması sona erer ve diğer aşamaya geçilir. Kovuşturma adı verilen bu aşamada ise gerek soruşturma aşamasında gerekse de sonradan elde edilen bulgularla şüphe üzerine inşa edilen iddia hakkında bir karar verilir. İşte ceza muhakemesinde maddi gerçeği, başka bir deyişle gerçeğin ta kendisini araştırıp bulmak amacının olmazsa olmazı iki kavram, delil ve ispattır. Aslında delil ve ispat birbirlerini tamamlayıcı bir yönde özellik gösterirler⁸⁵⁵. İspat varılması gereken nihai bir nokta iken, delil o yolda kullanılan vasıtalarlardır.

3.2.2. Amme Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçunda Deliller ve Delillerin Değerlendirilmesi

Yargılama konusu olayın açıklığa kavuşturulması amacıyla kullanılan ispat vasıtalarına, delil adı verilir⁸⁵⁶. Delilin esas işlevi, yargılama makamı ile olay arasında bulunan yer ve zaman boşluğunu doldurmaktır⁸⁵⁷. İşlenen fiil, maddi olgulardan meydana gelen bir bütün olduğundan, delil bu maddi bütünü ortaya koyan bir araç olarak olaya ilişkin verileri içermekte ve gerçeğin parçalarını oluşturmaktadır⁸⁵⁸. Adaletin tam olarak gerçekleşebilmesi için, maddi gerçeğe ulaşma amacına hizmet edebilecek tüm kanuni delillerin toplanması ve tartışılması zorunludur⁸⁵⁹.

Ceza muhakemesinde vicdani delil sistemi ve onun bir uzantısı olan *delil serbesti ilkesi* benimsenmiştir. Bu ilke, her şeyin her şeyle ispat olunabileceği; kesin delil diye bir şeyin olmayacağı varsayımına dayanmaktadır. Ancak bu serbesti hukukun temel prensiplerine ters düşmemeli ve objektif açıdan bakıldığında haklı görülmelidir. Maddi gerçek, her ne pahasına olursa olsun değil, hukuk kuralları içerisinde, şüpheli ve sanığın hakları korunarak araştırılmalıdır. Her şeyden önce deliller, akla ve mantığa uygun olmalı ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilmemiş olmalıdır. Zira hukuka aykırı elde edilmiş bulguların delil olarak değerlendirilemeyeceği, Anayasa'nın 38. maddesinde açıkça hüküm altına alınmıştır. Hukuk düzeninin yasakladığı yöntemlerle

⁸⁵⁵ Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 121.

⁸⁵⁶ Ünver, Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 561.

⁸⁵⁷ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 3.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s. 35.

⁸⁵⁸ Fatih Birtek, *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*, 2. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 19.

⁸⁵⁹ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2016/18-1174, K. 2019/378, T. 07.05.2019, E.T. 16.10.2020 www.kazanci.com.tr

toplanan kanıtlar mahkemece dikkate alınamazlar⁸⁶⁰. Hukuka aykırılık, ister delilin ikame anından itibaren belli olsun isterse sonradan öğrenilmiş olsun, hukuka aykırı bir delilin ispat aracı olma ya da maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına ve vicdani kanaatin oluşmasında kullanılamayacağı açık olduğundan, hukuka aykırı olarak elde edilen bulgunun delil vasfını kazanması mümkün değildir⁸⁶¹.

3.2.2.1. Şüpheli ve Sanık Beyanı

Şüpheli ve sanık beyanı esasen savunmaya ilişkin olup, ceza muhakemesinde ifade ve sorgu olarak somutlaşmaktadır⁸⁶². İfade ve sorgudan, bir kimsenin beyanlarından veri elde etmeye yönelik sorular yönelterek cevaplar alınması anlaşılmalıdır⁸⁶³. CMK m. 2’de ifade alma, şüphelinin kolluk görevlileri veya Cumhuriyet savcısı tarafından soruşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesi; sorgu ise şüpheli veya sanığın, hâkim veya mahkeme tarafından soruşturma veya kovuşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bir suçun işlendiği bilgisinin alınmasından sonra, kolluğun yaptığı araştırmalar esnasında henüz suç şüphesi altında olmayan kimselerin verdikleri bilgiler, ifade alma ya da sorgu olarak değerlendirilemez⁸⁶⁴. Keza ifade almaya başlamadan ve şüpheliye hakları anlatılmadan verilen bilgiler de ifade alma sayılamaz⁸⁶⁵. Şüpheli ve sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bunu önleyecek yöntemlerin uygulanması reddedilmektedir. Ayrıca

⁸⁶⁰ “Ceza yargılaması hukukumuzda delillerle ilgili geçerli ilke, "delil serbestisi" prensibidir. Bu nedenle, ceza yargılaması hukukunda, medeni yargılama hukukundan farklı olarak, her şey kanıt olarak kabul edilebilmektedir. Öte yandan, 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 254. maddesinin birinci fıkrasında; "Mahkeme irat ve ikame edilen delilleri, duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre takdir eder" denilmekle, yargılama sürecinde sunulan ve toplanan kanıtlardan çıkarım yapılması yargıçların takdirine bırakılmıştır. Ancak hem "delil serbestisi" hem de "delillerin yargıçların kanaatine göre takdir edilmesi" ilkelerinin belli sınırları bulunmaktadır. Bunlardan biri de mahkemenin, ancak hukukun izin verdiği yöntemlerle elde edilen delilleri dikkate alabilecek olmasıdır. Başka bir deyişle, hukuk düzeninin yasakladığı yöntemlerle toplanan kanıtlar mahkemece dikkate alınamazlar. Temel hak ve hürriyetlere yasadışı müdahale suretiyle elde edilen delillerin davalarda hükme esas alınmasının hukuka aykırı sayılması ise, çağdaş hukuk sistemlerinin bazılarında yargısal ilkeler, kimilerinin de pozitif hukuk normları sayesinde mümkün olabilmektedir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2009/7-160, K. 2009/264, T. 17.11.2009, E.T. 17.10.2020 www.hukukturk.com

⁸⁶¹ Birtek, a.g.e., s. 69.; Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması...*, s. 38.

⁸⁶² “Sorgu, bir kimsenin yargıç tarafından sanık sıfatı ile ifadesinin alınmasıdır. Dolayısıyla sanığın her ifadesi, sorgu niteliğinde değildir. Sorgu, suçlanan kişinin olayla ilgili bilgisine başvurmaktır. Sorguda söylenenler, kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi bakımından önemlidir. Sorgu, ikrar elde etmek için kabul edilmiş bir vasıta olmayıp, bir çeşit savunma aracıdır. Bu açıdan bakıldığında, sorguya çekilmek için bir haktır.” ANAYASA MAHKEMESİ, E. 1997 / 57, K. 1998 / 11, T. 30.04.1998, E.T. 17.10.2020 www.hukukturk.com

⁸⁶³ Ünver, Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 563.

⁸⁶⁴ Birtek, a.g.e., s. 82.

⁸⁶⁵ Ünver, Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 567.

gerek Anayasa’da gerekse de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde (AİHS) güvence altına alınan susma hakkı gereği, kişi kendisini veya yakınlarını suçlayıcı beyanlarda bulunmaya zorlanamayacaktır.

Beyan delillerinin en önemlilerinden birisini de ikrar oluşturmaktadır. Şüpheli veya sanığın kendisine isnad olunan olgunun varlığı veya yokluğunun ve bundan doğan ceza sorumluluğunun üstlenilmesi ikrar olarak tanımlanmaktadır⁸⁶⁶. İkrar tıpkı diğer deliller gibi hâkimin serbestçe değerlendirmesine tabi konulardan biri olup, diğer delillerle arasında bir astlık-üstlük ilişkisi bulunmamaktadır⁸⁶⁷. Bir kimsenin suçlu olmadığı halde kendisini suçlu sayması veya bir başkasının suçunu kabullenmesi mümkündür. Yargıtay, bu gibi durumların varlığı ihtimaline karşı ikrarın hangi aşamada gerçekleştiği ve özgür iradeye dayalı olup olmadığı, ikrarda bulunanın beyanın ciddiyetini ve bundan doğacak sonuçları bilip bilmediği, ikrarın başkaca deliller veya emarelerle desteklenip desteklenmediği, hayatın olağan akışına uygun düşüp düşmediği, kuşkudan arınmışlığını ve belirliliğini zayıflatacak biçimde ikrardan dönülüp dönülmediği gibi hususlar da göz önünde bulundurulmak suretiyle, somut olaydaki ikrarın delil değerinin ortaya konulması gerekliliği ve ispat sorununun bu şekilde çözümlenmesi gerektiği kanaatindedir⁸⁶⁸.

3.2.2.2. Tanık Beyanı

Ceza muhakemesi hukukunun en eski ve en vazgeçilmez ispat vasıtası hiç şüphesiz tanıklıktır. Uyuşmazlığın tarafı olmayan üçüncü kişi konumundaki tanığın bildiklerinden, gördüklerinden ve duyduklarından ibaret olan beyanı, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Tanıklık, kamu hukukundan kaynaklanan toplumsal ve kamusal bir görev olarak kabul edilmektedir⁸⁶⁹. Kanunda doğrudan tanıma bulunmayan tanık, şu şekilde tarif edilebilir; *tanık, uyuşmazlığın tarafı olmayan ancak duyu organlarından biri veya birkaçıyla elde ettiği bilgileri,*

⁸⁶⁶ Birtek, a.g.e., s. 91.; Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 346.

⁸⁶⁷ Ünver, Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 570.

⁸⁶⁸ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2009/7-160, K. 2009/264, T. 17.11.2009; “yüklenen suç işlediğine ilişkin zora dayalı olduğunu iddia ettiği ikrarı dışında hakkında yeterli ve her türlü kuşkudan uzak inandırıcı ve kesin delil bulunmayan sanığın aksi kanıtlanamayan savunmasına itibar edilerek beraatine karar verilmesi gerekirken karar yerinde yazılı gerekçeyle mahkûmiyetine karar verilmesinde isabet görülmediğinden direnme hükmünün açıklanan bu nedenlerle bozulmasına karar verilmelidir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 1993 / 6-236, K. 1993 / 255, T. 18.10.1993, E.T. 17.10.2020 www.hukukturk.com

⁸⁶⁹ Metin Feyzioğlu, *Tanıklık*, Ankara: US-A Yayıncılık, 1996, s. 101.

*muhakemenin evrelerinde anlatan üçüncü gerçek kişidir*⁸⁷⁰. Tanığın uyumsuzluk konusu olayla ilgili, duyuları aracılığıyla edindiği bilgileri ilgili makama sunarken yapmış olduğu sözlü açıklamalara da tanık beyanı denilir⁸⁷¹.

Tanıklık yapacak kişinin yaşının küçüklüğü, fiil ehliyetinin ve hatta temyiz kudretinin bulunmaması da tanıklığa engel teşkil etmez⁸⁷². Ancak bu gibi durumların varlığı halinde CMK'da tanıklığa dair özel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden biri olan CMK m. 50/1-a uyarınca, dinlenilmeleri sırasında onbeş yaşını doldurmamış olanlar ve m. 50/1-b'ye göre, ayırt etme gücüne sahip olmamaları nedeniyle yeminin niteliğini ve önemini kavrayamayanlar, yeminsiz olarak dinleneceklerdir.

Tanığın; çekinme hakkı başta olmak üzere ücret ve tazminat hakkı, korunma hakkı şeklinde hakları bulunmaktadır⁸⁷³. Tanık, bildiklerini söylemek zorundadır. Ancak, bazı hâllerde bu zorunluluk biyolojik gerçeklere veya sosyopsikolojik ilişkilere ters düşmektedir. Nitekim kendisinin veya bir yakınının cezalandırılması sonucuna götürecek zorunluluk, tanığı yalan beyana zorlama anlamını taşıyacaktır. Tarafsız olmayacağını bile bile kişiyi tanıklığa mecbur tutmak bu gerçeklerle bağdaşmayacağı için, CMK'da şüpheli veya sanığa yakınlığı ya da meslek ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinebilecek olanlar sayılmıştır. Tanıklıktan çekinme hakları olan kimselere, bu hakları dinlemeye başlamadan önce hatırlatılmalı, bu hakları kullanıp kullanmayacakları hususu sorulup, keyfiyet tutanağa yazılmalıdır. Tanıklıktan çekinme hakkı bulunan bir kimsenin bu hakkının kendisine hatırlatılması zorunlu olduğundan, bu

⁸⁷⁰ Feyzioğlu, a.g.e., s. 28.; Ünver, Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 574.

⁸⁷¹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması...*, s. 178.

⁸⁷² Yargıtay bir kararında, olayı gördükleri bildirilen çocukların yaşlarından ötürü tanıklık için çağrılmamalarını yasaya aykırı bulmuştur. “Yakınların olayı gördüklerini bildirdikleri çocuklarının tanık olarak çağrılarak dinlenilmeleri ve anlatımlarının inandırıcı bulunup bulunmadığı tartışılarak diğer delillerle birlikte değerlendirildikten sonra edinilecek kanıya göre hüküm kurulması gerekirken, olay tarihi itibarıyla 10 ve 14 yaşlarında olmaları nedeniyle gördükleri bir olayı aktarma yeteneğine sahip bulunabilecek durumda olan çocukların yalnızca yaşlarının küçük olması nedenine dayanılarak, tanıklık yapamayacakları gerekçesiyle, dinlenilmeden eksik araştırma ve yetersiz gerekçeyle beraat kararı verilmesi, Yasaya aykırıdır.” YARGITAY 4. CEZA DAİRESİ, E. 2005/4174, K. 2006/14805, T. 04.10.2006, E.T. 20.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁷³ Merve Yılmaz, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi SBE, 2017, s. 10.

hak hatırlatılmadan dinlenilmesi halinde beyanlarının delil olarak değerlendirilmesi de artık mümkün değildir⁸⁷⁴.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda tanık delili, diğer suçlarda olduğu gibi, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti için gerekli durumlardan birisidir. Soruşturma aşamasında veya kovuşturma aşamasında, gerek taraflarca bildirilmiş olanların gerekse de tanık dinlemeye yetkili makamların tespit ettikleri tanıkların usulüne göre alınacak beyanları, kamu borçlusu üzerindeki şüphenin yenilmesinde kullanılacak vazgeçilmez bir ispat aracıdır.

3.2.2.3. Bilirkişi

Ceza muhakemesinde bir hususun hangi delille ispat olunacağı konusunda sınırlama bulunmayıp yargılamayı yapan hâkim, hukuka uygun şekilde elde edilen delilleri kullanmak suretiyle, sanığın aleyhine olduğu kadar, lehine delilleri de araştırıp değerlendirerek, her türlü şüpheden arınmış bir neticeye ulaşmalıdır. Dolayısıyla yargılamaya konu olayın açıklığa kavuşturulması ve maddi gerçeğin bulunabilmesi için ispat amacıyla kullanılan her araç, delil olarak kabul edilmiştir. Bu araçlardan birisi de bilirkişi incelemesidir. Sahip bulunduğu uzmanlık bilgisiyle mahkemeye bir ispat sorununda yardımcı olup, raporu delil niteliğinde değil, delil değerlendirme aracı⁸⁷⁵ olan bilirkişiye başvurunun amacı; çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde görüş alınmasıdır⁸⁷⁶.

Bilirkişi Yönetmeliği⁸⁷⁷'nde bilirkişi; *çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulacak gerçek veya özel hukuk tüzel kişi* şeklinde tanımlanmaktadır. CMK m. 63'e göre ise çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına; re'sen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanunî temsilcinin istemi üzerine karar verilebilir.

⁸⁷⁴ “Tanıklıktan çekinme hakkı bulunan tanığa bu hakkı hatırlatılmadan beyanının alınması isabetsizliğinden bozulmasına karar verilmelidir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2013/1-251, K. 2013/454, T. 12.11.2013, E.T. 20.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁷⁵ Delil değerlendirme araçları, delil ile arasında gerçeği gösteren ve delil ile ilişki içinde bulunan, delilin mahiyeti ve özelliği hakkında delili değerlendirecek mercilere yardımda bulunan bu mercileri aydınlatan araçlardır. Birtek, a.g.e., s. 218.

⁸⁷⁶ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/8-708, K. 2016/225, T. 03.05.2016; YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2016/18-1174, K. 2019/378, T. 07.05.2019, E.T. 21.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁷⁷ RG Tarih: 03.08.2017 Sayı: 30143

Bununla birlikte, ceza yargılamasında bilirkişi kendiliğinden bir rol üstlenemez. Bir sorunun ne zaman uzmanlığı ya da özel veya teknik bir bilgiyi gerektirip gerektirmediğine de bilirkişi görevlendirmekle yetkili olan savcı veya hâkim karar verecektir. Ayrıca, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümü mümkün bulunan konularda ise bilirkişiye başvurulamayacaktır⁸⁷⁸. Bilirkişiler, bölge adliye mahkemelerinin yargı çevreleri esas alınmak suretiyle bilirkişilik bölge kurulu tarafından hazırlanan listede yer alan kişiler arasından seçilir. Bilirkişi raporunda çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz, hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamaz.

Görüldüğü üzere, hukuki sorunun çözümüne yönelik konularda bilirkişiye başvurulmayacak, mahkemelerce genel kültür bilgisi ya da hukuki bilgi ile çözülemeyecek diğer konularda ise, somut olayın özelliği ve delil durumuna göre gerektiğinde bilirkişiye başvurulabilecektir. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda da bilirkişi görüşünden yararlanılabilir. Bilhassa zarar neticelerinin ortaya çıktığı fiiller bakımından, kanunun aradığı durumun ortaya çıkıp çıkmadığını, hâkim her zaman tek başına belirleyemeyebilir. Örneğin, kamu borçlusunun işlediği fiillerle malvarlığına dâhil eşyanın değerden düşmesine neden olması durumunda gerçekten o malın değerden düşüp düşmediğine karar vermek üzere bilirkişiye başvurulabilir. Kayden ve fiilen haczedilmiş bir otomobilin parçalarının sökülerek değerden düşürülmesinde, otomobilin hangi parçalarının söküldüğünün ve bu parçaların sökülmesinin otomobilin değerini ne derece düşürdüğünün tespitinde, bir otomobil mühendisi veya makine mühendisinden rapor alınması, adil bir karara ulaşılması bakımından faydalı olacaktır. Keza hasat ettiği ürünlerini yakarak telef eden kamu borçlusunun, epilepsi rahatsızlığının etkisiyle bu fiili işlediğini, olayı hatırlamakta güçlük çektiğini iddia etmesi karşısında; fiili nöbetten önceki veya sonraki zihin bulanıklığı içerisinde işleyip işlemediğinin, sanığın işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayıp algılayamadığı veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin azalıp azalmadığının, adli tıp uzmanına başvurulması sonucu alınacak rapor doğrultusunda tespiti ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bilirkişiler için son olarak altı çizilmesi gereken husus, bu kimselerin kendilerini hâkim yerine koyarak tüm dosya hakkında görüş bildirmekten kaçınmaları gerektiğidir.

⁸⁷⁸ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması...*, s. 197.

Hukuki nitelendirmeyi hâkim yapacaktır. Nitekim bu durum CMK m. 67/3'te "*Bilirkişi, raporunda ve sözlü açıklamaları sırasında çözümünü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz; hâkim tarafından yapılması gereken hukukî nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamaz.*" şeklinde somutlaşmıştır. Ayrıca hâkim de bilirkişi raporunu içeriği ve sonucu yönünden denetleyip takdir etmeli, delil gibi değerlendirip hükme olduğu gibi esas almaktan uzak durmalıdır⁸⁷⁹.

3.2.2.4. Keşif

Yargılama konusu olaydan geriye kalan izlerin algılanması ve tespiti işlemi şeklinde tanımlanan keşif, aynı zamanda niteliği gereği, bir delilin içeriğinin öğrenilmesine ya da toplanmış delillerin değerlendirilmesine yarayan ve kendisi de delil olarak yargılamada kullanılabilen bir muhakeme işlemidir⁸⁸⁰. Keşif iki şeye kaynaklık eder; delil hakkında vicdani kanaate ulaşma ve yeni delil etme. Bu nedenle keşif, hem bir delil değerlendirme aracı hem de delil elde etme yöntemidir⁸⁸¹.

Keşfin konusu her şey olabilir. Keşif işlemi, doğrudan doğruya suçun işlendiği yerde yapılabileceği gibi, suça ilişkin bir bulgunun duruşma salonunda değerlendirilmesi biçiminde de görülebilir. Yargıtay keşfi, duruşmanın devamı niteliğinde bir işlem olarak değerlendirmektedir. Bu nedenle keşifte mağdur, katılan, sanık ve tanıklar dinlenebilir⁸⁸². Keşif yapma yetkisi, CMK m. 83/1 uyarınca, hâkim veya mahkeme veya naip hâkim ya da istinabe olunan hâkim veya mahkeme ile gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısına tanınmıştır⁸⁸³.

⁸⁷⁹ Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 645.

⁸⁸⁰ YARGITAY 4. CEZA DAİRESİ, E. 2006/4095, K. 2006/13139, T. 28.06.2006, E.T. 21.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁸¹ Birtek, a.g.e., s. 247.

⁸⁸² "Keşif, hâkim veya Cumhuriyet savcısının beş duyusu vasıtasıyla yaptığı incelemedir. Keşif, suç belirtilerinin tespiti, suçun nasıl ve kim tarafından işlendiğinin belirlenmesi, suçun işlendiği yerin görülmesi, suç konusu eşyaların belirlenmesi ve duruşmada ortaya konulan delillerin maddi gerçekliğinin tespiti amacıyla yapılır. Bu işlevi gereği keşif duruşmanın devamı niteliğinde bir işlemidir. Duruşmanın devamı niteliğinde olan keşifte mağdur, katılan, sanık ve tanıklar dinlenebilir. Keşifte, yapılan işlemleri gösteren tutanak düzenlenir ve keşfe katılanların beyanları keşif tutanağına yazılır. Keşif tutanakları da hâkim ve zabıt kâtibi tarafından imzalanır." YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2012/7-349, K. 2012/152, T. 10.04.2012, E.T. 21.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁸³ "Cumhuriyet savcısının sadece gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde keşif yapma yetkisi bulunmaktadır. Gecikme halinde delilin kaybolması ya da değişmesi söz konusu olacaksa ve derhal hâkim tarafından keşif yapılma olanağı bulunmuyorsa, Cumhuriyet savcısı tarafından yapılması gerekir. Aksi halde gecikmesinde sakıncalı hal olup olmadığına bakılmaksızın her olayda Cumhuriyet Savcısı tarafından keşif yapılması düşünülemez" YARGITAY 3. CEZA DAİRESİ, E. 2008/11399, K. 2008/9271, T. 25.06.2008. Ayrıca Bkz.: YARGITAY 9. CEZA DAİRESİ, E. 2007/3775, K. 2007/3289, T. 16.04.2007, E.T. 21.10.2020 www.kazanci.com.tr

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu açısından da gerçeğin kuşkuya yer bırakılmayacak şekilde ortaya çıkarılması bakımından keşif, başvurulacak önemli yollar arasında yer almaktadır. Fabrika binasında yer alan ve tapuya şerh edilmiş tavan vinçlerini söken kamu borçlusunun, değerden düşürme şeklindeki fiilin tipe uygun olup olmadığının tespiti, söz konusu fabrikanın binasının yerinde incelenmesiyle mümkün olabilecektir. Keza muvazaa anlaşması yaparak taşınmazını devrettiği kimselerle kamu borçlusu arasında gerçekleşen görüşmelerin görüntülerini içeren kapalı devre kamera sistemleri kayıtlarının duruşma salonunda izlenilmesi de maddi gerçeğe ulaşılabilmesinde yargılama makamına kolaylık sağlayacaktır.

3.2.3. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunda İspat

Ceza yargılamasında bütün işlemler, geçmişte yaşandığı iddia edilen bir olayın gerçekten meydana gelip gelmediğini, meydana gelmişse kim ya da kimler tarafından meydana getirildiğini ve olayın maddi ceza hukuku karşısındaki durumunu tespit etmek amacıyla yapılır. Hem maddi olay hem de maddi olayın fail tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusundaki şüphenin yenilebilmesi için öncelikle, mahkeme tarafından deliller değerlendirilmekte, daha sonra da delillerden hareketle maddi sorunun oluş biçimiyle ilgili olarak bir karar verme faaliyetine girilmektedir. Ceza muhakemesi bakımından ispat, iddianame ile yüklenen fiil ile bu fiilin iddianamede belirtilen fail tarafından işlenip işlenmediğinin, hukuka uygun olarak elde edilmiş delillerin bir bütün olarak değerlendirilmesiyle ortaya çıkarılması faaliyeti olarak tanımlanabilir⁸⁸⁴. Yargıtay ise ispatı “*Ceza muhakemesinde, esas olarak, fiilin fail tarafından işlendiği veya işlenmediği konusunda, hukuk düzenince kabul edilen vasıtalarla, yargılama makamının tam bir kanaate ulaşmasını temin ameliyesine ispat denir.*” şeklinde açıklamaktadır⁸⁸⁵.

Ceza yargılamasında diğer yargılamalardan farklı olarak yaklaşık ispat kuralı uygulama alanı bulamaz. Mahkûmiyet hükmünün kurulabilmesi için sanığın suç işlediğinin kesin olarak şüpheden uzak bir biçimde ortaya konması gerekir. Gerçekleşme şekli şüpheli veya tam olarak aydınlatılamamış olaylar ve iddialar, sanığın

⁸⁸⁴ Birtek, a.g.e., s. 377.

⁸⁸⁵ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2004/220, K. 2005/32, T. 22.03.2005, E.T. 25.10.2020
www.hukukturk.com

aleyhine yorumlanarak mahkûmiyet hükmü kurulamaz⁸⁸⁶. Dolayısıyla ceza yargılamasında ispatı, hâkimi ikna çabası olarak değerlendirmek mümkün görünmemektedir. Bunun ana sebebi ise medeni usul hukukundan farklı olarak ceza muhakemesi hukukunda ispat yükü (kulfeti) sorunu yoktur. Başka bir deyişle, sanıktan suçsuz olduğunu ispat etmesi beklenemez⁸⁸⁷. Kaldı ki, sanığa susma hakkı tanıyan bir hukuk düzeninde, ispat yükünden söz edilmesi büyük bir çelişki teşkil ederdi. Ayrıca medeni yargılamada, yalnızca tarafların uyuşmadığı olaylar ispata konu edildiği halde, ceza muhakemesinde tarafların mutabık olduğu hususlar da ispata konu edilebilmektedir⁸⁸⁸. Ceza muhakemesinde her olgunun ispatlanması mutlak olmayıp uyumsuzluğun aydınlanması için önemli olanların ispatı gerekmektedir. Maddi olayın aydınlanması ve failin cezalandırılması bakımından önem taşıyan hususlar, suçun unsurları, nitelikli haller, kusurluluğu kaldıran veya azaltan sebepler ve muhakeme şartları olarak sıralanabilir.

İspat ve delil, ceza muhakemesinin birbirinden ayrılmaz kavramlarıdır. Daha önce de belirtildiği üzere ispat faaliyetlerinde, hukuk düzeninin kabul ettiği vasıtalar delillerdir. Bu delillerin, CMK m. 206/2-b gereği, olayın bir parçası olması ve karara etkisi bulunması, akla mantığa uygun olması ve en önemlisi de hukuka aykırı elde edilmemiş bulunması şarttır. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda da kamu borçlusuna isnad edilen şüphe, yargılama sürecinde toplanan delillerin bir kısmına dayanılarak ve diğer kısmı göz ardı edilerek ulaşılan ihtimali kanıyla değil, kesin ve açık bir ispatla yenilmelidir. Keza Yargıtay'ın da istikrarlı bir biçimde vermiş olduğu kararlarda belirttiği üzere, ceza yargılamasında sanığın bir suçtan cezalandırılmasının temel koşulu, suçun kuşkuya yer vermeyen bir kesinlikle ispat edilmesidir. Gerçekleşme şekli kuşkulu ve tam olarak aydınlatılamamış olaylar ve iddialar, sanığın aleyhine

⁸⁸⁶ “Ceza mahkûmiyeti; herhangi bir ihtimale değil, kesin ve açık bir ispata dayanmalıdır. Bu ispat, toplanan delillerin bir kısmına dayanılıp diğer kısmı gözardı edilerek ulaşılan kanaate değil, kesin ve açık bir ispata dayanmalı ve hiçbir şüphe veya başka türlü oluşa imkân vermeyecek açıklıkta olmalıdır. Yüksek de olsa bir ihtimale dayanılarak sanığı cezalandırmak, ceza muhakemesinin en önemli amacı olan gerçeğe ulaşmadan hüküm vermek anlamına gelecektir.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2012/1498, K. 2014/188, T. 15.04.2014, E.T. 25.10.2020 www.hukukturk.com

⁸⁸⁷ Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 604.

⁸⁸⁸ Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 7.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019, s. 500.

yorumlanarak mahkûmiyet hükmü kurulamaz⁸⁸⁹. Ayrıca ceza yargılamasında mahkûmiyet, büyük veya küçük bir olasılığa değil, her türlü kuşkudan uzak bir kesinliğe dayanmalıdır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun yargılamalarında, kamu borçlularının sıkça itham edildikleri bir fiilden hareketle, bu suçta ispat kurallarıyla ilgili şöyle bir örnek verilebilir. Kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirmek isnadıyla yapılan bir yargılamada, maddi gerçeğe ulaşılabilmesi için her türlü delilden yararlanılabilecektir. Ancak kuşkudan uzak bir şekilde ispatın sağlanıp ceza mahkûmiyetinin söz konusu olabilmesi için dikkat edilmesi gereken noktalar bulunmaktadır.

Muvazaanın varlığının ve kamu borçlusunun kastının tespiti bakımından önem taşıyan bazı noktaları Yargıtay kararları ışığında şu şekilde sıralayabiliriz⁸⁹⁰:

- Muvazaalı işleme konu malvarlığı değerleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak gerçek değerleri saptanmalıdır.
- Taşınmazın tasarruf tarihindeki gerçek değeriyle satış değeri arasında fahiş fark olup olmadığı karşılaştırılmalıdır.
- Devralan kişiler tanık olarak dinlenerek, devre konu malvarlığı unsurlarını ne kadara devraldıkları, ödemeyi hangi yollarla yaptıkları belirlenmelidir.
- Sanık kamu borçlusuna, malvarlığı değerlerinin devri sonucu elde edilen paranın ne için kullanıldığı, eğer başka bir borcu ifa amacıyla kullanıldıysa hangi ödemenin yapılmasında kullanıldığı hususu mutlaka sorulmalıdır.
- Malvarlığını devralanlarla sanık arasında yakın akrabalık veya yakın arkadaşlık ilişkilerinin bulunup bulunmadığı tespit edilmelidir.

Öte yandan objektif cezalandırılabilme şartı içermesi bakımından amme alacağının tahsiline engel olma suçu, ispat açısından da özellik göstermektedir. Bilindiği

⁸⁸⁹ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2010/156, K. 2010/225, T. 09.11.2010; YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2010/144, K. 2010/213, T. 26.10.2010, E.T. 17.10.2020 www.hukukturk.com

⁸⁹⁰ YARGITAY 12. HUKUK DAİRESİ, E. 2019/3047, K. 2019/11088, T. 25.06.2019; YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2018/6057, K. 2019/1115, T. 30.01.2019; YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2017/6152, K. 2018/12024, T. 19.11.2018; YARGITAY 12. HUKUK DAİRESİ, E. 2019/1900, K. 2019/5392, T. 03.04.2019, E.T. 29.10.2020 www.kazanci.com.tr

üzere, AATUHK m.110 gereği, fiilin işlenmesi tek başına yeterli olmayıp, geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla, fiili işlediği sabit olan failin cezalandırılabilmesi, bu şartın da ispatına bağlıdır. Örneğin TCK m. 161. ve m. 162’de düzenlenen iflas suçları, objektif cezalandırılabilme koşulu içeren suçlardır. Yargıtay, failin bu suçlardan cezalandırılabilmesi için kesinleşmiş iflas kararının bulunmasını ve kararın bir örneğinin dosyada bulunmasına gerektiğine karar vermiştir⁸⁹¹. O halde amme alacağının tahsiline engel olma suçundan yapılan yargılamalarda aranması ve tartışılması gereken konuların başında geriye kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi durumu gelmektedir. Bu durumu ispatın kime ait olduğu ise madde metninde belirtilmemiştir. Oysa İİK m. 331’de yer alan alacaklısını zarara sokmak kasdiyle mevcudunu eksiltme suçunda “*aleyhine aciz belgesi aldığı veya alacaklı alacağını alamadığını ispat ettiği takdirde*” denildiğinden, ispat yükünün alacaklıya ait olduğu anlaşılmaktadır⁸⁹². Ancak kanaatimizce bu husus mutlak olmayıp mahkemece, alacaklı taraftan bu hususu ispat edici bir belge veya delil gösterilmese dahi resen araştırma ilkesi gereği, sanık hakkında aciz belgesinin alınıp alınmadığını veya sanıklar üzerine kayıtlı malların borcu karşılamaya yetip yetmeyeceği araştırılmalıdır⁸⁹³. Bu durumun altı, Yargıtay’ın bir kararında açıkça çizilerek, takip borçlusu sanık hakkında aciz belgesinin alınıp alınmadığı ile borçlu sanığın borcu karşılamaya yetecek başkaca malvarlığının bulunup bulunmadığı konusunda icra takip dosyasında yapılan araştırma ile yetinilmeyerek yargılama aşamasında da söz konusu

⁸⁹¹ “İflas kararı objektif bir cezalandırılabilme şartı olup, sanığın taksirli iflas suçundan cezalandırılabilmesi için mutlaka kesinleşmiş iflas kararının bulunması ve denetime imkân verecek şekilde kesinleşme şerhi içeren onaylı suretinin dosya içerisine alınması gerekmekte olup sanıkların yetkilisi oldukları şirket hakkında verilen iflas kararının dosya içerisine alınmaksızın karar verilmesi isabetsizdir.” YARGITAY 8. CEZA DAİRESİ, E. 2017/6326, K. 2017/14620, T. 20.12.2017; “Şirketin iflasına ilişkin karar örneğinin denetime olanak verilmesi açısından dosya içerisine konulması gerekir.” YARGITAY 15. CEZA DAİRESİ, E. 2014/19565, K. 2014/20554, T. 08.12.2014, E.T. 29.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁹² “Haciz yolu ile takip talebinden sonra veya bu talepten önceki iki yıl içinde borçlu, alacaklısını zarara sokmak maksadıyla, mallarını veya bunlardan bir kısmını mülkünden çıkararak telef ederek veya kıymetten düşürülerek hakiki surette yahut gizleyerek muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek mevcudunu suni surette eksiltirse, aleyhine aciz belgesi istihsal edildiği veya alacaklı alacağını istifa edemediğini ispat ettiği takdirde cezalandırılması gerekir.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 1999/2300, K. 1999/8463, T. 13.07.1999, E.T. 31.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁹³ “İİK m. 331’e göre; takip talebinden sonra veya önceki iki yıl içinde borçlu alacaklısını zarara uğratmak için mallarını muvazaa yoluyla eksilterek borcunu ödemez ve bu kanıtlanırsa ceza öngörüldüğünden, sanıklar üzerinde halen kayıtlı mallar olduğu bildirildiğine göre bu malların alacağı karşılayıp karşılamadığı araştırılmalıdır.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2002/19297 K. 2003/943, T. 08.04.2003; (Kazancı İçtihat Bankası)

inceleme yapıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir edilmemesini bozma sebebi sayılmıştır⁸⁹⁴.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunda objektif cezalandırılabilme şartının gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispatı da genel ispat kurallarına tabi olacaktır. Fail kamu borçlusunun, geride kalan mallarının borcu karşılamaya yetmediği alacaklı tahsil dairesince, AATUH m. 75 uyarınca düzenlenmiş ve yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığını gösterir *aciz fişinin* soruşturma aşamasında ya da kovuşturma aşamasında ilgili makamlara sunulabileceği gibi, alacaklı tahsil dairesince aciz fişinin hazırlanmamış veya dosyaya sunulmamış olması halinde, re'sen araştırma ilkesi gereği, mahkeme tarafından geride haczi kabil mal kalıp kalmadığı konusunda araştırma yapılmalı, gerektiği takdirde bilirkişi tayin edilerek geride mal kalmışsa söz konusu malların borcu karşılamaya yetip yetmediği aydınlatılmalıdır.

Aşağıda, amme alacağının tahsiline engel olma suçuyla ilgili, 2018-2019 yıllarına ait açılan/karara çıkan soruşturma dosyaları ve karara bağlanan ceza davası dosyalarıyla ilgili birtakım bilgiler ve değerlendirmelere yer verilmiştir⁸⁹⁵.

2018 yılında AATUHK m. 110'dan sevk edilerek açılan soruşturma dosya sayısı ondur. 2019 yılında ise bu sayı on yedi olmuştur. 2018'de yirmi olan şüpheli sayısının ertesi yıl on sekize düştüğü gözlemlenmektedir. (TABLO 1)

Tablo1
CUMHURİYET BAŞSAVCILIKLARINDA 6183 SAYILI KANUNA İLİŞKİN YIL
İÇİNDE AÇILAN SORUŞTURMA DOSYA SAYILARI, DOSYALARDAKİ ŞÜPHELİ
VE SUÇ SAYILARI (01.01.2018-31.12.2019)

DOSYA YIL	SUÇ KANUN NO	SUÇ KANUN ADI	SUÇ SEVK MADDE	DOSYA SAYISI	ŞÜPHELİ SAYISI	SUÇ SAYISI
2018	6183	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	110/1-1.cümle	9	19	23
			110/1-2.cümle	1	1	1

⁸⁹⁴ YARGITAY 16. HUKUK DAİRESİ, E. 2007/3370, K. 2008/1649, T. 18.3.2008, E.T. 31.10.2020 www.kazanci.com.tr

⁸⁹⁵ Suçla ilgili veriler ve tablolar herhangi bir basılı kaynaktan alınmamıştır. Adli Sicil ve İstatistik Müdürlüğü'ne yapılan müracaat neticesinde elde edilmiş ve çalışmaya aktarılmıştır.

2019	6183	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	110/1-1.cümle	15	15	18
			110/1-2.cümle	2	3	3

Cumhuriyet başsavcılıklarında amme alacağının tahsiline engel olma suçuna ilişkin, 2018 yılı içinde karara çıkan soruşturma dosyalarından sekizi takipsizlikle sonuçlanırken, altı şüpheli hakkında beş dosya ile kamu davası açılmıştır. 2019 yılında ise dört dosya takipsizlik, iki dosya ise yetkisizlikle sonuçlanırken, açılan dava sayısı beştir. Burada dikkat çeken nokta ise 2019 yılında, AATUHK m. 110/2'den hiçbir şüpheli hakkında soruşturma başlatılmamış olmasıdır. (TABLO 2)

Tablo2
CUMHURİYET BAŞSAVCILIKLARINDA 6183 SAYILI KANUNA İLİŞKİN YIL İÇİNDE KARARA ÇIKAN SORUŞTURMA DOSYA SAYILARI, DOSYALARDAKİ ŞÜPHELİ VE SUÇ SAYILARI (01.01.2018-31.12.2019)

DOSYA KAPANIŞ YIL	SUÇ KANUN NO	SUÇ KANUN ADI	SUÇ SEVK MADDE	DOSYA KARAR TÜR	DOSYA SAYISI	ŞÜPHELİ SAYISI	SUÇ SAYISI
2018	6183	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	110/1-1.cümle	Dava Açma	5	6	6
				Takipsizlik	7	16	20
			110/1-2.cümle	Takipsizlik	1	6	6
2019	6183	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	110/1-1.cümle	Dava Açma	5	8	8
				Takipsizlik	4	5	5
				Yetkisizlik	2	2	2

Kovuşturma aşamasına geçilebilen dosyaların akıbeti ise pek farklı olmamıştır. Keza 2018 yılında amme alacağının tahsiline engel olma suçundan tek bir dosya dahi mahkûmiyetle sonuçlanmamıştır. Dosyalardan üçü beraatle sonuçlanırken, bir sanık hakkında kamu davasının düşmesine, bir dosyadan dört sanık hakkında da beraatlerine hükmedilmiştir. Bu sonuç, 2018 yılında AATUHK m. 110'a ilişkin yapılan soruşturmaların etkinliği hakkında soru işaretlerini beraberinde getirmektedir. 2019

yılında yapılan ceza yargılamaları neticesinde beş sanık hakkında cezaya hükmedilirken, iki dosya beraat, iki dosya kamu davasının düşmesi, iki dosyanın ise hükmün açıklanmasının geri bırakılması ile sonuçlandırıldığı anlaşılmaktadır. (TABLO 3)

Tablo 3
CEZA MAHKEMELERİNDE 6183 SAYILI KANUNA İLİŞKİN YIL İÇİNDE
KARARA BAĞLANAN CEZA DAVA DOSYA SAYILARI, DOSYALARDAKİ SANIK
VE SUÇ SAYILARI (01.01.2018-31.12.2019)

DOSYA KARAR YIL	SUÇ KANUN NO	SUÇ KANUN ADI	SUÇ SEVK MADDE	SUÇ KARAR TÜR	DOSYA SAYISI	SANIK SAYISI	SUÇ SAYISI
2018	6183	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	110/1- 1.cümle	Beraat	3	3	3
				Düşme	1	1	1
			110/1- 2.cümle	Beraat	1	4	4
2019	6183	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	110/1- 1.cümle	Beraat	2	3	3
				Düşme	2	3	3
				Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	2	2	2
				Mahkumiyet	4	5	5

3.3. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNDA MUHAKEME ŞARTI OLARAK İHBAR

3.3.1. Genel Olarak Muhakeme Şartları

Kural olarak şarta bağlı olmamakla birlikte, ceza muhakemesinde bazı hallerde soruşturmaya başlanması ve yürütülmesi, kamu davasının açılması ve yargılama yapılması belli şartların gerçekleşmesine veya belli engellerin bulunmamasına bağlı olabilir⁸⁹⁶. İşte, kamu davasının açılabilmesini ve açılmış olan davaya devam olunarak yargılama yapılabilmesini sağlayan koşulların bütününe muhakeme şartları adı verilmektedir⁸⁹⁷. Muhakeme şartlarının getiriliş amacı birbirinden farklı olduğu gibi, muhakemenin yürüyüşüne etkileri de farklı olabilir. Örneğin şikâyetle, suçtan zarar görenin iradesine önem vermek ve mahkemelerin iş yükünü hafifletmek için muhakeme şartı öngörülmüşken; bu neden, uzlaşmada mağduru korumak, izinde ise devletin çıkarını korumak olarak kabul edilebilir⁸⁹⁸.

Doktrinde ve uygulamada muhakeme şartları terimi yerine, muhakeme engelleri, takip şartları, dava şartları, kovuşturma şartları, soruşturma ve kovuşturma koşulları gibi farklı kullanımlara da rastlanılmaktadır. CMK ise m. 223/8’de “soruşturma ve kovuşturma şartları” demeyi tercih etmiştir. Ayrıca 5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁸⁹⁹ (BK) ile 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu⁹⁰⁰’nda (SPK) ise açık bir biçimde “muhakeme şartı” kavramının kullanıldığı gözlenmektedir.

Şarta bağlı olmayan muhakemenin, suçun unsurları tamamlanınca yapılması gerekirken; şarta bağlı olan muhakemede ayrıca şartın gerçekleşmesi aranır⁹⁰¹. Doktrinde muhakeme şartlarının maddi ceza hukukuna mı, yoksa ceza muhakemesine mi ait olduğu konusunda tartışmalar bulunmakla birlikte, ceza muhakemesi hukuku

⁸⁹⁶ Cumhur Şahin, Neslihan Göktürk, *Ceza Muhakemesi Hukuku-I*, 10. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019, s. 53.

⁸⁹⁷ Alacakaptan, a.g.e., s. 7.; Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 107.; Ünver, Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 93.

⁸⁹⁸ Şahin, Göktürk, a.g.e., s. 54.

⁸⁹⁹ Bankacılık Kanunu, Kanun Numarası: 5411, Kabul Tarihi: 19.10.2005, RG 01.11.2005/25983 (Mük.)

⁹⁰⁰ Sermaye Piyasası Kanunu, Kanun Numarası: 6362, Kabul Tarihi: 06.12.2012, RG 30.12.2012/2851

⁹⁰¹ Şahin, Göktürk, a.g.e., s. 55.

kurumu oldukları hususunda görüş birliği bulunmaktadır⁹⁰². Zira muhakeme şartları, ceza muhakemesinin işleyişini etkileyen şartlardır. Şartın bulunmaması muhakemeye engel olur. Muhakeme şartlarının ceza muhakemesi hukuku kurumları olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, derhal uygulama ilkesi gereği, bu şartların yürürlüğe girdikleri tarih itibarıyla şüpheli veya sanığın lehine ya da aleyhine mi olduklarına bakılmaksızın uygulanmaları gerekir.

Muhakeme şartının bulunup bulunmadığı muhakemenin her aşamasında resen araştırılır⁹⁰³. Muhakeme şartları, kamu davasının mecburiliği ilkesinin bir istisnasını oluşturur. Kamu davasının mecburiliği ilkesi, bir suç işlendiğinin haberinin alınması üzerine yetkili makamlarca derhal soruşturmaya girişilmesini, soruşturma neticesinde yeterli suç şüphesinin bulunması ve dava şartlarının gerçekleşmesi halinde kamu davasının açılmasını ve açıldıktan sonra takip edilmesini ifade etmektedir⁹⁰⁴. Kural bu olmakla birlikte, ilkenin sakıncalarının giderilmesi bakımından birtakım istisnalar getirilmiştir. Bu istisnalardan birisini de muhakeme şartları oluşturmaktadır. Aşağıda AATUHK'da 110. ve 114. Maddeler arasında düzenlenen suçlar için yine aynı kanunla öngörülen bir muhakeme şartından bahsedilecek, bu şartın benzer muhakeme şartlarından farklarına değinilecektir.

3.3.2. İhbar

Cumhuriyet savcısı, kendisine yapılan ihbar, yazılı başvuru, suç duyurusu veya şikâyet üzerine veya resen, suçun gerçekten işlenip işlenmediğinin tespiti için hemen işin gerçeğini araştırmaya başlayarak maddi gerçeğin ortaya çıkmasına yarayan tüm yasal yöntemlere başvurmalıdır. Bu husus CMK m. 160/1'de *"Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar."* şeklinde somutlaşmıştır. Soruşturma aşaması suç şüphesinin öğrenilmesiyle başlar. Suç şüphesi, resen öğrenilebileceği gibi ihbar, yazılı başvuru, suç duyurusu, talep veya şikâyet gibi yollarla da ilgili makama iletilir.

⁹⁰² Muhakeme şartlarının hukuki mahiyeti hakkında tartışmalar için Bkz.: Efe Can Karabulut, *Karşılaştırmalı Olarak Objektif Cezalandırılabilirlik Şartları ve Muhakeme Şartları*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi SBE, 2016, s. 96-99.

⁹⁰³ Şahin, Göktürk, a.g.e., s. 58.; Ünver, Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 93.; Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 108.

⁹⁰⁴ Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 67.

Arapça “haber” kökünden türemiş olan ihbar kelimesi, bir olay, bir olgu üzerine edinilen bilgi anlamında kullanılmaktadır⁹⁰⁵. Ceza muhakemesinde ihbar ise, resen soruşturulan bir suçtan haberdar olan kimsenin durumu yetkili makamlara bildirmesidir⁹⁰⁶. Usulüne uygun olarak yapılmamış şikâyetlerle, soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olmayan suçlarda şikâyet adı altında yapılan bildirimler de şikâyet sayılmadığından, ihbar olarak kabul edilirler⁹⁰⁷. CMK m. 158 uyarınca, suça ilişkin ihbar veya şikâyet yazılı veya tutanağa geçirilmek üzere sözlü olarak, cumhuriyet başsavcılığına veya kolluk makamlarına yapılabilir. Ayrıca valilik veya kaymakamlığa ya da mahkemeye yapılan ihbar, ilgili cumhuriyet başsavcılığına gönderilir.

Kural olarak herkes ihbarda bulunabilir, ihbarcının kimliğinin önemi yoktur. Ancak kimi suçlarda, ihbarın kimin tarafından yapılacağı kanun koyucu tarafından ayrıca ve açıkça belirtilmektedir. Örneğin, AATUHK’da m. 110-114 arasında yer alan suçlar, m. 115 hükmü gereği, *alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine* takip olunur. Hal böyle olunca, AATUHK m. 110’da düzenlenmiş bulunan amme alacağının tahsiline engel olma suçundan dolayı, kanunun tabiriyle “bir takibe” başlanması, mahallin en büyük memurunun ihbarına bağlanmıştır. Böylelikle “sıradan bir haberdar etme biçimi” olan ihbar, bir kimseye özgülenmek suretiyle bir dava şartına dönüşmüştür⁹⁰⁸.

Bazı yazarlar, bu ihbarın kimin tarafından yapıldığının öneminin bulunmadığını öne sürmektedir. Örneğin COŞKUN, bu suçun şikâyete bağlı olmadığını belirtmekle birlikte, cumhuriyet savcısının kendiliğinden ya da bir başkasının ihbarı üzerine suçtan haberdar olması halinde de soruşturma yapabileceğini ileri sürmektedir⁹⁰⁹. Ancak biz bu görüşe katılmıyoruz. Şöyle ki; kanun koyucunun, mahallin en büyük mülki amirini işaret etmek suretiyle onun ihbarını araması, ihbara ayrı bir anlam katarak onu bir muhakeme şartı niteliğine sokmaktadır⁹¹⁰. Eğer böyle bir niyet içinde olmasaydı TCK’da ve diğer kanunlarda yer alan çoğu suçta olduğu gibi ne ihbardan ne de ihbarı yapacak kişiden söz edilirdi. Metinde, mahallin en büyük mülki amirinin ihbarının bir

⁹⁰⁵ <https://sozluk.gov.tr/>

⁹⁰⁶ Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 189.

⁹⁰⁷ Yenisey, Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 567.

⁹⁰⁸ Aynı yönde görüş için Bkz.: Başbüyük, a.g.m., s. 4627.

⁹⁰⁹ Coşkun, *Açıklamalı ve İctihatlı...*, s. 1169.

⁹¹⁰ Erdem Utku Çakır, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yer Alan Suçların Muhakemesinde Dava Şartı Olarak İhbar”, *Tekirdağ, Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1., S. 2 (2020), s. 75.

muhakeme şartı olduğu ayrıca belirtilmemektedir. Örneğin BK m. 162’de, bankacılık suçlarına ilişkin soruşturma ve kovuşturma yapılması, Kurum veya Fon tarafından Cumhuriyet Başsavcılığı’na yazılı başvuruda bulunulmasına bağlandığı hüküm altına alınmış, aynı maddede “*Bu başvuru muhakeme şartı niteliğindedir.*” denilmek suretiyle yazılı başvurunun hukuki niteliği açıkça ortaya konulmuştur⁹¹¹. Bu konuya ilişkin başka bir örnek de SPK’dan verilebilir. Kanunun “Yazılı başvuru ve özel soruşturma usulleri” başlıklı 115. maddesi şu şekildedir; “*Bu Kanunda tanımlanan veya atıfta bulunulan suçlardan dolayı soruşturma yapılması, Kurul tarafından Cumhuriyet başsavcılığına yazılı başvuruda bulunulmasına bağlıdır. Bu başvuru muhakeme şartı niteliğindedir.*” AATUHK m. 115’te ihbarın bir muhakeme şartı olduğunun, verdiğimiz örneklerde olduğu gibi açıkça zikredilmemesi bir eksiklik olmakla beraber bu eksiklik, onun hukuki niteliğinde bir değişiklik meydana getirmemektedir.

Amme alacağının tahsiline engel suçunda ihbar, şikâyetten farklı özellikler içermekte, bazı noktalar bakımından talebe benzetilmekte, çoğu özelliği açısından ise yazılı başvuruya yakın bir nitelik taşımaktadır. Hukuki niteliğinin daha açık bir şekilde ortaya konulabilmesi için ihbarın diğer muhakeme şartlarıyla karşılaştırılmasında fayda görmekteyiz.

3.3.3.2.1. İhbar ve Şikâyetin Karşılaştırılması

Soruşturma makamları, suç şüphesine kendi gözlemlerine dayalı olarak rastlayabilecekleri gibi öğrenme hali başka bir yolla da gerçekleşebilir. Suç şüphesinin öğrenilmesi yollarının en önemlilerinden birisi de şikâyetdir. Şikâyet, mağdur veya suçtan zarar görenin, yetkili makama başvurarak suç teşkil eden bir fiil nedeniyle soruşturma ve kovuşturma yapılması yönündeki irade açıklamasıdır⁹¹². Şikâyet, kullanılması yönünden ceza muhakemesine ait bir kurum olmakla birlikte, muhteviyatı itibarıyla maddi ceza hukukuna dâhil edilmektedir⁹¹³. Bu nedenle şikâyet, TCK m.

⁹¹¹ “Gerek soruşturma gerekse kovuşturma aşamasında muhakeme şartı niteliğindeki “Yazılı Başvuru” şartının gerçekleşmediği anlaşılmakla; İlgili Banka ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun davadan haberdar edilmesi, başvurunun gerçekleşmesi halinde yargılamaya devam edilerek hüküm tesisi, aksi halde muhakeme şartının gerçekleşmemesi nedeniyle düşme kararı verilmesi gerektiği gözetilmeksizin davaya devamlı yazılı şekilde hüküm kurulması, hatalıdır.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 2015/14025, K. 2019/31096, T. 09.05.2019, E.T. 15.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹¹² Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 711.

⁹¹³ Erem, a.g.e., s. 200.

73’de düzenlenmiştir. Hangi suçların soruşturulması ve kovuşturulmasının şikâyetle bağlı olacağını kanun tayin eder.

Bazı suçlar mutlak biçimde şikâyet şartına tabi tutulmuşken, re’sen soruşturulan ve kovuşturulan suçların bazıları da kimi nedenlerle şikâyetle bağlı olarak takip edilebilmektedir. Örneğin, TCK m. 125’te düzenlenen hakaret suçunun -kamu görevlisine karşı görevinden dolayı işlenen hariç- soruşturulması ve kovuşturulması, mağdurun şikâyetine bağlıdır. Keza TCK m. 151’de hüküm altına alınan mala zarar verme suçu da mağdurun şikâyeti üzerine soruşturulur ve kovuşturulur. Bu gibi hafif suçlarda ilgililerin şikâyetçi olmaması halinde devletin cezalandırmakta ısrar etmesi gereksiz görülmüştür. Ancak TCK m. 102’de yer alan cinsel saldırı gibi, kural olarak resen soruşturulan ve kovuşturulan bir suçun, vücuda organ veya sair bir cisim sokulması suretiyle eşe karşı işlenmesi hâlinde, soruşturma ve kovuşturmanın yapılması, mağdurun şikâyetine bağlanmıştır. Burada şikâyet şartı öngörülmesi, resen kovuşturulduğunda mağdurun daha çok zarar görme ihtimaline bağlanmaktadır. Görüldüğü üzere kanun koyucunun kimi suçları şikâyet şartına bağlamasının çeşitli sebepleri bulunabilmektedir⁹¹⁴.

Şikâyet, şikâyetle hakkı olan kişinin zamanaşımı süresini geçmemek koşuluyla, fiili ve failin kim olduğunu bildiği veya öğrendiği günden başlamak üzere altı ay içinde yapılmalıdır. Bu süre, hak düşürücü süre niteliğinde olup şikâyetin hak sahibi kişi tarafından bizzat yapılmayan veya süresinden sonra yapılan şikâyet, hukuki sonuç doğurmayacaktır⁹¹⁵. Şikâyet, suç oluşturan bir fiile ilişkin olmalı ve fail hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılmasını isteme talebini içermelidir. Ancak şikâyetle failin belirtilmesine gerek yoktur⁹¹⁶. Zira fail değil, fiil şikâyet edilmektedir. Failin bilinmesi, şikâyet süresinin başlaması bakımından özellik göstermektedir. Yapılmış olan şikâyetten ise vazgeçilebilir. TCK m. 73/4 uyarınca kovuşturma yapılabilmesi şikâyetle bağlı suçlarda, kanunda aksi yazılı olmadıkça suçtan zarar gören kişinin

⁹¹⁴ “Bazı suçların takibinin şikâyetle bağlı tutulma nedeni, sanığın yargılama sürecinin dışına çıkarılmasının tercih edilmesi, yargılama sürecine başvurulmadan suç ile uyumsuzluğun giderilmesi, yargılama ekonomisi ve sanığın yargılama sürecinde hukuki durumundaki belirsizliğin giderilmesidir.” YARGITAY 18. CEZA DAİRESİ, E. 2018/6021, K. 2018/13813, T. 30.10.2018, E.T. 15.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹¹⁵ YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2014/12-15, K. 2015/38, T. 10.03.2015; YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2013/12-835, K. 2014/320, T. 10.06.2014, E.T. 15.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹¹⁶ Erem, a.g.e., s. 207.; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 714.

vazgeçmesi davayı düşürür. Şikâyetten vazgeçme, kural olarak en geç hüküm kesinleşinceye kadar mümkündür. Hükümün kesinleşmesinden sonraki vazgeçme cezanın infazına engel olmaz⁹¹⁷. Şikâyetten vazgeçme iki taraflı bir işlem olup, onu kabul etmeyen sanığı etkilemez. Bu nedenle şikâyetten vazgeçme halinde sanıktan TCK m. 73/6 gereği, şikâyetten vazgeçmeyi kabul edip etmediği sorularak sonucuna göre hukuki durumunun değerlendirilmesinde zorunluluk bulunmaktadır⁹¹⁸.

Şikâyetle ilgili yukarıda değinilen genel bilgiler ışığında amme alacağının suçunun ihbarı arasındaki farklar şöyle sıralanabilir⁹¹⁹;

- TCK, şikâyetin bulunmaması halinde hem soruşturmanın hem de kovuşturmanın yapılamayacağını zikrederek, şikâyetin bir muhakeme şartı olduğunu açıkça kabul etmektedir. İhbarın niteliği hakkında ise tam bir açıklık bulunmamakta; AATUHK m. 115'te " ... Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur" denilmek suretiyle eksikliği halinde sadece soruşturulmaya başlanamayacağı gibi bir sonuç çıkmaktadır.
- Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçlarda kimlerin şikâyete hakkı olduğu tek tek sayılmamakta, şikâyet hakkı olan *yetkili kimse* kavramı kullanılmaktadır. İhbarda ise, kimin ihbarda bulunacağı madde metninde belirtilerek, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memuruna ihbarda bulunma yetkisi hasredilmektedir.
- Şikâyet hak düşürücü süreye tabi olup, bu süre fiili ve faili öğrenmeden itibaren altı aydır. İhbarla ilgili ise kanunda ayrıca ve açıkça bir süre öngörülmemiştir.
- Şikâyet, Cumhuriyet savcılığı başta olmak üzere, kolluk makamlarına, valiliğe, kaymakamlığa, mahkemeye ve elçiliklerle konsolosluklara yapılabilirken, ihbarın Cumhuriyet savcılığına yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

⁹¹⁷ "Hükümün kesinleşmesinden sonra yapılan uyarılama yargılanmasında şikâyetten vazgeçme cezanın infazına engel olmayacağından, davanın şikâyetten vazgeçme nedeniyle düşürülmesine karar verilmesi hukuka aykırıdır." YARGITAY 2. CEZA DAİRESİ, E. 2009/37683, K. 2011/5070, T. 14.03.2011, E.T. 17.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹¹⁸ "Sanık hakkındaki şikâyetinden vazgeçtiğinin anlaşılması karşısında, şikâyetten vazgeçmeyi kabul edip etmediği sanıktan sorularak, sonucuna göre kamu davasının düşürülmesine karar verilip verilmeyeceği hususunun değerlendirilmesi gerekir." YARGITAY 2. CEZA DAİRESİ, E. 2013/16430, K. 2013/15753, T. 12.06.2013, E.T. 17.08.2020 www.hukukturk.com

⁹¹⁹ Çakır, a.g.m., s. 75.

- Şikâyetten vazgeçme mümkünken, yapılmış olan ihbarın geri alınması mümkün değildir.
- Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olan suçlarda, şikâyet hakkı olan kimsenin bu hakkı kullanmayacağına ilişkin yapmış olduğu irade açıklaması anlamına gelen “*şikâyetten feragat*” müessesesinden söz edilebilirken, ihbardan feragat söz konusu değildir.

3.3.3.2.2. *İhbar ve Talebin Karşılaştırılması*

TCK’da bazı durumlarda yargılama yapılabilmesi talep şartına bağlanmıştır. Bir muhakeme şartı olarak talebin, soruşturmaya başlanması için mi arandığı, yoksa kovuşturma aşamasına mı ait olduğu konusunda bir tereddüt olsa da, bir suçla ilgili yargılama yapılabilmesi için aranması nedeniyle, kovuşturma şartı niteliği taşıdığı düşünülmektedir⁹²⁰. TCK uygulamasında talep veya istem, Adalet Bakanı tarafından gerçekleştirilmekte olup m. 12/1-3-4 ile m. 13/2-3’te yer almaktadır.

Bazı suçların yargılamasında Adalet Bakanı’nın talebinin aranması, siyasi birtakım nedenlere bağlanmaktadır. Bu durum madde gerekçesinde şu şekilde dile getirilmektedir; “*Bu suçlardan bir kısmıyla ilgili olarak kamu davasının açılmasında mecburilik kuralının benimsenmesi, bazı durumlarda politik bir sorun ortaya çıkarabilecek bir mahiyet taşımaktadır. Bu nedenle... sayılanlar dışındaki diğer suçlardan dolayı Türkiye’de yargılama yapılabilmesi Adalet Bakanı’nın talebine bağlı tutulmuştur.*”

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun ihbarı ile talep arasındaki farklar şu şekilde sıralanabilir⁹²¹;

- Talep veya istem Adalet Bakanı tarafından yapılan bir yargılama yapılması çağrısıdır. İhbar ise alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun Cumhuriyet savcılığına yönelik bir suç haberidir.
- Eğer talep soruşturma aşaması başlamadan gelmişse Adalet Bakanı’nın talebi veya istemi üzerine Cumhuriyet savcılığı tarafından iddianame düzenlenmesi zorunluysa, ihbar durumunda böyle bir mecburiyet bulunmayıp, cumhuriyet

⁹²⁰ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 719.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 388.

⁹²¹ Çakır, a.g.m., s. 78.

savcısı CMK m. 170/1 gereği soruşturma evresi sonunda toplanan deliller suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa, bir iddianame düzenler.

- Her ikisi de herhangi bir hak düşürücü süreyle sınırlandırılmamış olup, zamanaşımı süresi içinde kullanılabilirler.
- Hem talebin hem de ihbarın geri alınmasına yönelik bir süre söz konusu değildir.

3.3.3.2.3. İhbar ve Yazılı Başvurunun Karşılaştırılması

Yazılı başvuru, bazı özel kanunlarda düzenlenen birtakım suçlar bakımından soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılabilmesi için aranan bir muhakeme şartıdır⁹²².

Türk idari sisteminde 1980’li yıllardan itibaren değişen ekonomik dengelerle birlikte “özerk ve teminatlı” düzenleyici ve denetleyici kurumlar oluşturulmaya başlandığı göze çarpmaktadır. Sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanmasına, yatırımcıların hak ve menfaatlerini korumaya yönelik düzenlemeler yapmak üzere 1982 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu’nu, daha sonra da Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Rekabet Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu gibi, bağımsız düzenleme ve denetleme kurumlarının kurulması takip etmiştir. Bu idari otoritelerin, yasanın yürütmeye olan güvensizliğinin ifadesi olarak ve ekonomik düzeni, onu tehdit eden tehlikelerden korumak amacı ile yapılandırıldıkları ileri sürülmüştür⁹²³.

Bağımsız idari otoritelerin faaliyet alanları özel hukuk ağırlıklı olsa da alınan kararlar ve idari yaptırımlar kamu hukuku özelliği taşır. Özel hukuk düzenlemeleri ile idari düzenlemelerin haricinde, bankacılık ve sermaye piyasasının genel olarak ülke

⁹²² “Kurumların, tâbi oldukları kanunlardan kaynaklı yetki ve görevlerine istinaden ilgili Cumhuriyet başsavcılıklarına yazılı başvuruda bulunulması yönündeki işlemleri, idarenin ceza yargılaması alanına ilişkin olarak tesis ettikleri, ceza kovuşturmasının başlangıcını oluşturan ve tek başına ilgililerin hukuki durumlarında değişiklik yaratmayan ve bu niteliği itibarıyla de idari davaya konu edilemeyecek işlemlerdir.” DANIŞTAY 13. DAİRE, E. 2011/1527, K. 2011/2296, T. 16.05.2011, E.T. 18.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹²³ Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, “Yazılı Başvuru Şartının Hukuki Niteliği”, İstanbul, *Kazancı Hukuk Araştırmaları Dergisi*, S. 101 (2013), s. 100.

ekonomisi üzerinde taşıdığı özel önem nedeniyle, bu alanlardaki haksızlıklara ilişkin birtakım cezai hükümler de ihdas edilmiştir. Gerek SPK gerekse de BK'da, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması gibi amaçları ihlal edebilecek fiiller yasaklanmış ve söz konusu fiiller suç olarak tanımlanarak cezai yaptırım altına alınmıştır. İlgili kanunlarda ayrıca bu suçların soruşturulması ve kovuşturulması usulleri belirlenerek hüküm altına alınmıştır.

BK m. 162'de, kanunda belirtilen suçlara ilişkin soruşturma ve kovuşturma yapılması, Kurum veya Fon tarafından Cumhuriyet başsavcılığına yazılı başvuruda bulunulmasına bağlanmıştır. Soruşturmaya başlanılmış olup da soruşturma neticesinde iddianame kabul edilip kamu davası açılırsa, kovuşturma evresinin devamı için yine yazılı başvuru aranacaktır⁹²⁴. Yazılı başvuruda bulunabilecekler ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu olarak belirtilmiştir. SPK m. 115/1'e bakıldığında ise, kanunda tanımlanan veya atıfta bulunulan suçlardan dolayı soruşturma yapılabilmesinin, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından cumhuriyet başsavcılığına yazılı başvuruda bulunulmasına bağlandığı anlaşılmaktadır⁹²⁵. Bu iki örnekten hareketle bu tip suçların muhakemesinin, kanun koyucu tarafından yazılı başvuru şartına bağlanmasının altında yatan nedenin, bu alanların ekonomi bakımından taşıdıkları özel önem, suçların teknik ve özel niteliği, bu alanlarda faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler itibarının önceliği olarak açıklanmaktadır⁹²⁶. Örneğin, sonuçta beraat kararı verilse dahi SPK alanına giren her türlü iddianın, gerekli teknik inceleme yapılmadan doğrudan muhakeme makamlarına

⁹²⁴ “Bankacılık Kanunu m. 162/1'e göre, bu suçlara ilişkin soruşturma ve kovuşturma yapılması Fonun veya Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun yazılı başvuru şartına bağlı olup bu hususun muhakeme şartı olması karşısında, durma kararı verilip Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun davadan haberdar edilmesi, başvuru şartının gerçekleşmesi halinde yargılamaya devam edilerek hüküm tesisi, aksi halde muhakeme şartının gerçekleşmemesi nedeniyle düşme kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden davaya devamlı hüküm kurulması kanuna aykırıdır.” YARGITAY 19. CEZA DAİRESİ, E. 2019/30337, K. 2019/10537, T. 04.07.2019, E.T. 18.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹²⁵ “Yazılı suçlardan dolayı kovuşturma yapılması Kurul tarafından, Cumhuriyet savcılığına yazılı başvuruda bulunulmasına bağlı olup, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yazılı başvurusu olmaksızın açılan kamu davasına devamlı yazılı şekilde karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 7. CEZA DAİRESİ, E. 1995/5815, K. 1995/6925, T. 18.09.1995, E.T. 20.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹²⁶ Erdi Yetkin, “Bankacılık ve Sermaye Piyasası Suçlarına İlişkin Muhakeme Kuralları”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XIX, S. 3 (2015), s. 404.

yansıtılmasının *piyasanın güvenirliliğini* olumsuz yönde etkileyebileceği ileri sürülmektedir⁹²⁷.

Genel olarak yazılı başvuru şartına bağlı suçlarda, soruşturmanın başlatılması için bir ön koşul olarak, uzman makamdan, bu suçun soruşturulmasının daha büyük zarara neden olup olamayacağı konusunda bir değerlendirme yapması beklenmektedir⁹²⁸. Makam, değerlendirmesini yaptıktan sonra yazılı başvuruda bulunduğu, Cumhuriyet savcısı soruşturmaya başlayarak, kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.

Yukarıda vermiş olduğumuz iki örnek dışında, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu⁹²⁹'nun (SK) 36. maddesi ve 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu⁹³⁰ (BK) m. 42'yle açıkça bir muhakeme şartı olarak hüküm altına alınan yazılı başvuru ile amme alacağının tahsiline engel olma suçunun ihbarı arasındaki farklar şunlardır;

- Yazılı başvuruyu hüküm altına alan kanunlarda –SK dışında- bu durumun bir muhakeme şartı olduğu ilgili kanun maddesinde açıkça belirtilmişken, AATUHK m. 115'de ihbarın hukuki niteliği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır.
- Yazılı başvuruda, şartın adından da anlaşılacağı üzere başvurunun yazılı biçimde yapılacağı öngörülmüşken, ihbarın sadece yazılı olarak mı yapılacağı, yoksa şifahen de yapıldığında geçerli sayılabileceğine dair bir belirleme yapılmamıştır.
- Yazılı başvuru şartı, bazı suçlarda soruşturmaya başlanabilmesi için aranırken (SPK'da yer alan suçlar) , bazı suçlarda sadece kovuşturma için aranmış (SK), kimi suçlarda ise hem soruşturma hem kovuşturma için arandığı açıkça hüküm altına alınmıştır (BK ve BK). İhbarla ilgili AATUHK'da bir düzenleme bulunmamakta olup, madde düzenlemesinden soruşturmaya başlanabilmesi için arandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

⁹²⁷ Selman Dursun, *Sermaye Piyasasında Gerçeğe Aykırılıktan Doğan Suçlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 148.

⁹²⁸ Yenisey, Nuhoglu, *Yazılı Başvuru Şartının Hukuki Niteliği*, s. 102.

⁹²⁹ Sigortacılık Kanunu, Kanun Numarası: 5684, Kabul Tarihi: 03.06.2007, RG 14.06.2007/ 26552

⁹³⁰ Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu, Kanun Numarası: 5464, Kabul Tarihi: 23.02.2006, RG 01.03.2006/ 26095

- Yazılı başvuru şartı içeren suçlardan dolayı yapılan soruşturmalarda, kovuşturmaya yer olmadığı kararının verilmesi hâlinde bu karara karşı itiraza yetkili makam belirlenmişken, ihbarda böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.
- Hem yazılı başvurunun hem de ihbarın kimin tarafından yapılacağı ilgili kanunlarda açıkça düzenlenmiştir.
- Her iki muhakeme şartı da herhangi bir hak düşürücü süreye bağlanmamıştır. Zamanaşımı süreleri içinde kullanılabilir.
- Yazılı başvurunun da, ihbarın da geri alınabileceğine dair bir düzenleme söz konusu değildir.

3.3.3.2.4. İhbar ve Mütalaa/Görüşün Karşılaştırılması

VUK'ta düzenlenen suçlar arasında “Kaçakçılık Suçları” başlığı altında yer alan suç tipleri, uygulamadaki yaygınlığı bakımından diğer vergi suçlarına göre farklı bir ağırlığa sahiptir. Bu durumu kanıtlar nitelikte bir hüküm VUK m. 367’de bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre *“Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”* Ayrıca, anılan maddenin ikinci fıkrasına göre *“359. maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.”* O halde, *“Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul”* başlıklı bu maddeyle vergi kaçakçılığı suçları açısından kamu davasının açılabilmesi için izlenecek olan yöntem düzenlenmektedir. Bu yöntem aynı zamanda bir muhakeme şartını ifade etmektedir.

Mütalaa, vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı yetkili makamlarca harekete geçilebilmesi ve yargılamaya devam edilebilmesi için, işlenen suçla hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında görüşlerinin alınması şeklinde tarif edilmektedir⁹³¹. Vergi kaçakçılığı suçlarının bir muhakeme şartına bağlanmasıyla ulaşılmak istenen

⁹³¹ Özcan, a.g.e., s. 503.

amaç ise madde gerekçesinde “*hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyeti mülâhazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır.*” denilmek suretiyle vatandaşın mali güvenliğini sağlamak düşüncesine dayandırılmaktadır. Bu gerekçeye ek olarak, Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında vergi kaçakçılığı suçları gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda, uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesini, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının, kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessese olarak nitelendirmiştir⁹³².

Mütalâa/görüşü düzenleyen hüküm incelendiğinde, vergi idaresiyle savcılık makamı arasında suçun tespit edilmesi ve aydınlatılmasına yardımcı olmak bakımından zorunlu bir hukukî ilişkinin düzenlendiği anlaşılmaktadır⁹³³. Mütalaa öncelikle bir soruşturma şartı olarak öngörülmüştür. Kaçakçılık suçu raporlarının mütalâaya bağlanarak savcılığa gönderilmesi, kanunî bir gerekliliktir⁹³⁴. Cumhuriyet savcısı, verilen mütalâanın içeriğiyle bağlı değildir⁹³⁵. Mütalaa alınmadan hazırlanıp görevli ve yetkili mahkemeye gönderilen iddianamenin iade edilip edilmeyeceği ise tartışmaya açık bir husustur. ŞENYÜZ’e göre, mütalâa alınmadan her nasılsa mahkemeye tevdi edilen iddianamenin iadesi kanunî bir zorunluluk olduğundan mahkeme, gerekli olan mütalâanın alınması için dosyayı Cumhuriyet başsavcılığına geri göndermelidir⁹³⁶. ÖZCAN ise mütalaa şartının, savcılık makamını doğrudan doğruya bağlayan bir hukuki nitelik ve yapıya sahip olmadığını belirtmekle birlikte, hem VUK m. 367/3 hem de CMK m. 174/1-b hükümleri beraber değerlendirildiğinde, bu rapor olmadan düzenlenen iddianamenin iade edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Diğer görüşe göre ise, iddianamenin hangi hallerde iade edileceği CMK m. 174’te tahdidi olarak sıralanmaktadır⁹³⁷. Böyle bir durumda mahkemece yapılması gereken şey,

⁹³² Anayasa Mahkemesi, E. 2009/89, K. 2011/40, T. 10.02.2011

https://anayasa.gov.tr/media/4890/kararlar_der_gisi_49_1.pdf E.T. 27.08.2020

⁹³³ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş”, İzmir, *İzmir Barosu Dergisi*, S. 2 (2016), s. 19.

⁹³⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 306.

⁹³⁵ Şenyüz, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda...*, s. 25.

⁹³⁶ Şenyüz, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda...*, s. 25.

⁹³⁷ “Yasa koyucu, iddianamenin iadesini düzenlediği CMK m. 174’de iade nedenleri açısından, sayma yöntemini benimseyerek iade işlemlerini sınırlandırma iradesini açıkça ortaya koymuştur. Anılan maddede tek tek sayılan iade nedenleri arasında soruşturma ve kovuşturma şartı niteliğindeki usulü eksiklikler bulunmamaktadır.” YARGITAY 4. CEZA DAİRESİ, E. 2006/5351, K. 2006/16285, T. 15.11.2006, E.T. 27.08.2020 www.kazanci.com.tr

iddianamenin iadesi yerine, şartın gerçekleşmesini beklemek üzere durma kararı verilmesidir⁹³⁸.

Kanaatimizce, iddianamenin iade sebepleri arasında mütalaa veya görüş alınmaması sayılmadığından, bu şart gerçekleşmeden hazırlanan iddianamelerin iade edilmesi mümkün gözükmemektedir. İddianamenin iadesi kurumuyla, kamu davasının açılmasından evvel kanuni şartları taşımayan, yeterli bilgileri içermeyen ve hatalı düzenlenen iddianamelerin bir nevi süzgeçten geçirilip filtrelenerek yargının faaliyetinin hızlandırılması, makul sürede yargılamanın gerçekleştirilmesi, gereksiz davaların önüne geçilmesi, lekelenmeme hakkının korunması amaçlanmaktadır. Nelerin bu süzgeçten geçip, nelerin takılacağı madde hükmünde sıralanmaktadır. Bu sebepler dışında iddianamenin iade edilmesi, ceza adalet sistemimizde kabul edilmemiştir⁹³⁹. Hangi muhakeme şartlarının eksik olması halinde iddianamenin iade edilebileceği CMK m. 174'te, 7188 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle yapılan değişiklikle açıkça sayılmaktadır. Buna göre; soruşturma veya kovuşturma yapılması izne veya talebe bağlı olan suçlarda izin alınmaksızın veya talep olmaksızın düzenlenen; seri muhakeme usulüne tâbi olduğu soruşturma dosyasından açıkça anlaşılan işlerde seri muhakeme usulü uygulanmaksızın düzenlenen iddianamenin Cumhuriyet başsavcılığına iadesine karar verilir. Görüldüğü gibi mütalaa şartının eksikliği bu nedenler arasında sayılmamaktadır. Eğer kanun koyucunun bu yönde bir iradesi olsaydı, izin veya talepte olduğu gibi ya da hukuk sistemine henüz dâhil olan seri muhakeme usulünde olduğu gibi, 17.10.2019 tarihli bu değişiklikle birlikte mütalaa şartından maddede bahsedebilirdi. Ayrıca, mütalaa alınmadan iddianame düzenlenip kovuşturma evresine geçilmiş ise mahkeme mevcut durumu inceleyerek CMK m. 223/8 gereği mütalaa şartının gerçekleşme olasılığı varsa durma kararı vererek şartın gerçekleşmesini

⁹³⁸ “Soruşturma izni alınması ve sonucuna göre davanın açılması gerektiği ileri sürülerek iddianamenin iadesine karar verilmesi de isabetli değildir. CMK M. 223/8 uyarınca *soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir.* Ancak bu durum iddianamenin iadesi nedeni olamaz.” YARGITAY 4. CEZA DAİRESİ, E. 2008/9666, K. 2008/15900, T. 08.07.2008, E.T. 29.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹³⁹ YARGITAY 18. CEZA DAİRESİ, E. 2019/13239, K. 2020/2088, T. 04.02.2020, E.T. 29.08.2020 www.kazanci.com.tr

bekleyebilecektir⁹⁴⁰. Keza bu durumda vergi dairesinden beklenen, görüş vermesi olacaktır.

Mütalaa/görüş ile amme alacağının tahsiline engel olma suçunun ihbarı arasındaki farklar ve benzer noktalar şu şekilde belirtilebilir⁹⁴¹:

- Mütalaa bir muhakeme şartı olarak, VUK'ta yer alan suçlardan yalnızca birisi için öngörülmüşken; ihbar, AATUHK'da düzenlenmiş bütün suçların muhakemesinde aranmaktadır.
- Mütalaa olmaksızın Cumhuriyet savcılığınca resen harekete geçilmesi halinde ne yapılması gerektiği VUK'ta düzenlenmişken; ihbar olmadan soruşturmaya başlandığı takdirde nasıl bir yol izleneceğine AATUHK'da yer verilmemiştir.
- Mütalaa, rapor değerlendirme komisyonu adı verilen bir komisyon tarafından ortaya konulmuş bir görüş iken; ihbar, herhangi bir komisyona değil, tek kişiye ait bir yetki ve görevdir.
- Mütalaanın şekli konusunda VUK'ta doğrudan bir bilgiye yer verilmemekle birlikte, işin mahiyeti gereği, mütalaayı verecek olan makamın gerekli inceleme ve değerlendirmeleri yaptıktan sonra iradesini yazılı bir biçimde ortaya koyması gerektiği anlaşılmaktadır⁹⁴². Benzer biçimde ihbarın ne şekilde intikal ettirileceği konusunda da açıklık bulunmamaktadır.
- Hem mütalaa hem de ihbar herhangi bir hak düşürücü süreye bağlanmamıştır.
- Her ikisinin de geri alınıp alınamayacağı konusu düzenlenmemiştir.

3.3.3. İhbarın Niteliği ve Sonuçları

Bir muhakeme şartına bağlı tutulan suçlar, kamu davasının mecburiyeti ilkesinin istisnasını teşkil ettikleri için, kanunlarda ayrı olarak gösterilmişlerdir. Bu suçlarda, suçtan zarar görenin mütemmim zarara uğramamasındaki toplumsal fayda, suçlunun cezalandırılmasındaki toplumsal faydadan üstündür. Suçlunun cezalandırılmasındaki toplumsal fayda daha fazla olduğu takdirde, muhakeme herhangi bir şarta bağlanmaz⁹⁴³.

⁹⁴⁰ “VUK m. 367 uyarınca, dava şartı olan Defterdarlık ya da Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün mütalaasının bulunmadığı gözetilmeden dava şartı gerçekleşinceye kadar yargılamanın durması yerine sanıkların mahkûmiyetlerine karar verilmesi kanuna aykırı olup bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2002/7304, K. 2002/9502, T. 27.11.2002, E.T. 30.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹⁴¹ Çakır, a.g.m., s. 84.

⁹⁴² Özcan, a.g.e., s. 506.

⁹⁴³ Yenisey, Nuhoglu, *Yazılı Başvuru Şartının Hukuki Niteliği*, s. 98.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu da dâhil olmak üzere, AATUHK m. 110-114 arasında düzenlenen suçlar, bir muhakeme şartına bağlanmıştır. Bu şart ise, *alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarıdır*.

3.3.3.1. *İhbarı Yapmaya Yetkili Makam*

AATUHK’da yer alan suçlarla ilgili ihbarda bulunma yetkisi, m. 115 ile açık bir biçimde alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memuruna bırakılmıştır. Alacaklı amme idaresi terimi, AATUHK m. 3’e göre Devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri temsil ettiğine göre; Devlet, il özel idareleri ve belediyeler bakımından mahallin en büyük memurunun ayrı ayrı belirlenmesi gerekir.

Mahallin en büyük memuru kavramı mali mevzuatta sıkça karışıklığa sebep olan ve tartışılan bir husustur⁹⁴⁴. Devlete ait alacaklar yönünden, Maliye Bakanlığı ihtiyati haciz uygulamalarında 1968 yılına kadar mahalli en büyük memurdan; illerde defterdarı, ilçelerde ise mal müdürünü anlamıştır. 1968 yılına gelindiğinde ise 28.08.1968 tarih ve 327 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile bu uygulamasını Danıştay içtihadı doğrultusunda değiştirmiştir ve mahallin en büyük memuru olarak valileri yetkili kabul etmiştir⁹⁴⁵. Bu uygulama uzun bir süre devam ettikten sonra 2005 yılında yürürlüğe giren GİBİBDHK 33. maddesi ile diğer mevzuatta mahallin en büyük memuruna yapılan göndermelerin ilgisine göre vergi dairesi başkanına, vergi dairesi bulunmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürü veya mal müdürüne yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir⁹⁴⁶. Böylece, suçlarla ilgili ihbarda bulunma yetkisi validen alınmıştır.

⁹⁴⁴ Bu karışıklık Danıştay’ın çeşitli tarihlerindeki kararlarına da yansımaktadır. Örneğin 15.03.2004 tarihli bir kararında Danıştay 4. Dairesi, “alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuru” ifadesinden valinin en büyük memur olarak anlaşılması gerektiği yolundaki mahkeme kararında isabet görmeyerek, “*alacaklı amme idaresi olayda vergi dairesi olduğuna göre vergi dairesinin mahalli en büyük memuru da defterdardır.*” sonucuna varmış ve 2005 yılında yürürlüğe girecek olan 5345 sayılı GİBİBDHK’ya adeta ışık yakmıştır. DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2003/2119, K. 2004/467, T. 15.3.2004 (Kazancı İçtihat Bankası); GİBİBDHK yürürlükte olduğu dönemde vermiş olduğu bir kararda ise alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun vali olduğu kanaatine şu şekilde ulaşmıştır: “İlgililer hakkında, amme alacağının güvence altına alınması için tatbik olunacak ihtiyati haciz kararlarının hukuka uygun olabilmesi, ildeki mahalli en büyük memur olan *Vali* tarafından alınmasına bağlı bulunmaktadır.” DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2007/1945, K. 2008/1152, T. 21.02.2008 (Kararı aktaran Coşkun, *Amme Alacaklarının...*, s. 209.)

⁹⁴⁵ Candan, a.g.e., s. 108.

⁹⁴⁶ “Kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde AATUHK m. 13’te ihtiyati haciz kararını alacak makam olarak ifade edilen mahallin en büyük memurunun ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda, Başkanlığın görev alanında sayılan amme alacağının tahsili kapsamına görülen ihtiyati haciz işlemi konusunda Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.10.2006 tarihli ihtiyati haciz kararında yetki ve şekil yönünden hukuka aykırılık bulunmadığından işin esasına girerek dosyanın incelenmesi

Ülkemizde mali mevzuatın değişme hızına paralel olarak bu madde yaklaşık on üç yıl sonra 703 sayılı KHK⁹⁴⁷ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun sonucu olarak da valilerden zımni bir şekilde alınan yetki, bu yetkiyi veren m. 33 yürürlükten kalktığı için mahallin en büyük memuru sıfatıyla yeniden valilere dönmüştür. Nihayet bu durum da fazla uzun sürmemiş, 5345 sayılı Kanun m. 33, başlığı ile birlikte 25.03.2020 tarih ve 7226 sayılı Kanun'un 25. maddesiyle yeniden düzenlenerek bir önceki uygulamaya dönülmüştür. Sonuç olarak mevcut duruma göre, Devlet alacaklarında mahallin en büyük memuruna yapılmış atıflar vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılacağından amme alacağının tahsiline engel olma suçuyla ilgili ihbarda bulunma yetkisi de bu kimselere aittir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu⁹⁴⁸'nin (İÖİK) 30. maddesinin f bendi uyarınca, il özel idaresinin gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek görev ve yetkisi valiye aittir. Bu nedenle, alacaklı amme idaresinin il özel idaresi olduğu bir borçtan dolayı hakkında takip başlatılan borçluyu ihbar etmek yetki ve görevi, AATUHK m. 115 gereği, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memuru sıfatıyla *valiye* ait olacaktır.

BGK'nın "*Vergi Usul Kanununun Uygulanması*" başlıklı 102. maddesi uyarınca, vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere, VUK'ta mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkiler, BGK uygulaması yönünden belediye başkanı tarafından kullanılır. Bu durumda, hükmün kıyasen uygulanmasıyla, belediyelerin alacaklarından kaynaklanan takiplerde ihbara yetkili ve görevli ismin, belediye başkanı, büyükşehir belediyelerinde ise büyükşehir belediye başkanı olduğu sonucuna ulaşılır.

3.3.3.2. İhbarın Şekli

İhbarın ne şekilde yapılacağına dair kanun metninde doğrudan düzenleme bulunmamaktadır. Yazılı başvuruda olduğu gibi, kanun koyucunun bu konudaki iradesi hükümden anlaşılamasa da işin mahiyeti gereği, ihbarın yazılı yapılmasının daha uygun

gerekirken, davayı şekil yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir." DANIŞTAY 9. DAİRE, E. 2007/4659, K. 2009/321, T. 29.01.2009, E.T. 30.08.2020 www.kazanci.com.tr

⁹⁴⁷ KHK Tarih: 02.07.2018 No: 703, RG 09.07.2018/ 30473 (3. Mükerrer)

⁹⁴⁸ İl Özel İdaresi Kanunu, Kanun Numarası: 5302, Kabul Tarihi: 22.2.2005, RG 04.03.2005/ 25745

olacağı kanaatindeyiz. Zira kanunla verilen ihbarda bulunma yetkisinin kim tarafından kullanıldığının tespiti de, ihbarın yazılı olması halinde mümkün gözükmektedir.

3.3.3.3. İhbarın Yöneltilceği Merci

AATUHK'da ihbarın doğrudan doğruya hangi mercie yapılacağı belirtilmemektedir. İhbar, Cumhuriyet başsavcılığına veya kolluk makamlarına yapılabilir. Ayrıca Valilik veya kaymakamlığa ya da mahkemeye yapılan ihbar veya şikâyet, CMK m. 158/2 gereği, ilgili Cumhuriyet başsavcılığına gönderilir. Ancak amme alacağının tahsiline engel olma suçunun ihbarı genel anlamda kullanılan ihbardan nitelik olarak farklılık gösterdiğinden, vergi dairesi başkanı, vergi dairesi bulunmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürü tarafından ihbarın, suçun işlendiği yer Cumhuriyet savcılığına yapılması daha makul gözükmektedir. Sürecin hızlı yönetilebilmesi, suçla ilgili delillere ve izlere daha kolay ve süratli ulaşılabilmesi, soruşturma aşamasının tamamlanıp bir an önce kovuşturma aşamasına geçilmesindeki toplumsal fayda da göz önüne alındığında bu sonuca rahatça ulaşılabilir. Ayrıca, ihbarın yetkili makam tarafından Cumhuriyet savcılığı yerine kolluk veya valilik ya da kaymakamlık gibi makamlara yapılması, tek başına bir yanlışlık oluşturmaz. Kolluk, valilik ya da kaymakamlığın söz konusu ihbarı ilgili Cumhuriyet savcısına göndermesi hukuki bir zorunluluktur.

3.3.3.4. İhbarın Sonuçları

Ceza hukukunda kimi suçların soruşturulması veya kovuşturulması teknik bilgiye, bazen de fail hakkında bir takip yapılmasının uygun olup olmadığının yetkili mercilerce takdir olunmasına bağlı tutulabilir⁹⁴⁹. AATUHK'da yer alan suçlar da benzer karakterde suçlar olup, yer aldıkları kanun tarafından bir muhakeme şartına tabi tutulmuşlardır.

İhbarın sonuçları bakımından akla gelen ilk ihtimal, yetkili merci tarafından yapılmış bir ihbar olmaksızın Cumhuriyet savcılığınca resen soruşturmaya başlanması halidir. Böyle bir durumda suçun muhakeme şartına tabi olduğu anlaşıldığında ne yapılmalıdır? Ayrıca ihbar olmaksızın düzenlenen iddianameyle kovuşturma aşamasına geçilebilir mi?

⁹⁴⁹ Erman, *Ticari Ceza Hukuku*, s. 29.

Her şeyden önce, Cumhuriyet savcısının ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlaması, CMK ile kendisine yüklenmiş bir sorumluluktur. Suçüstü veya başka bir suçtan ötürü yapılan bir soruşturma sırasında tesadüfen ele geçen bir delil sonucu amme alacağının tahsiline engel olma suçunun işlendiği şüphesine kapılan Cumhuriyet savcısının soruşturmaya başlaması ve şüpheyi yenecek veya besleyecek delilleri toplamaya başlaması, ceza muhakemesinin olağan akışı içinde sayılacaktır. Suçun hukuki nitelendirilmesi sonucunda alacaklı idarenin mahalli en büyük memurunun ihbarı gerektiği anlaşıldığında, AATUHK'da böyle bir hüküm bulunmamakla birlikte, idarenin, başka bir deyişle vergi dairesi başkanlığının bilgilendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu sonuca, diğer kanunlarda bulunan ve benzer amaçlarla getirilen muhakeme şartlarıyla ilgili düzenlemeler göz önünde bulundurularak ulaşılabılır. Örneğin, VUK m. 367/2'de Cumhuriyet başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini sair suretlerle öğrenmesi halinde takip edilmesi gereken usul ortaya konulmuştur. Buna göre, VUK m. 367/1 dışında suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında bu husus bir adım daha öteye götürülerek, kamu davasının açılmasının inceleme neticesinin, Cumhuriyet başsavcılığına bildirilinceye kadar ertelenmesi hüküm altına alınmıştır⁹⁵⁰. Bir başka örnek de SPK'dan verilebilir. Soruşturmaya başlanmakla birlikte yazılı başvuru şartının gerçekleşmediğinin anlaşılması halinde, SPK m. 49/2 uyarınca fiillerin işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet savcıları, kurulu haberdar ederek durumun incelenmesini isteyebilirler. Eğer kurul, yaptığı inceleme ve değerlendirme sonucu yazılı başvuruda bulunmaya gerek görmezse savcılık, kovuşturmayaya yer olmadığına karar verecektir⁹⁵¹.

⁹⁵⁰ “İzmir Cumhuriyet Başsavcılığının 01.03.2013 tarihli 2013/7624 Esas sayılı iddianamesi ile VUK'un 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun olarak sanık hakkında yalnızca ‘2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme’ suçundan kamu davası açıldığı, 2007 takvim yılına ilişkin açılmış bir dava bulunmadığı gözetilmeden, açılmayan davadan mahkûmiyet hükmü kurulması bozmayı gerektirmiştir.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2017/13833, K. 2019/6520, T. 23.09.2019, E.T. 01.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁹⁵¹ Sinan Bayındır, “Sermaye Piyasası Kanunu’nun 49. maddesinde Yer Alan Yazılı Başvuru Şartının Hukuki Mahiyetine ve Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, Ankara, *TBB Dergisi*, S. 93 (2011), s. 227.

Sonuç olarak amme alacağının tahsiline engel olma suçunda da yetkili makamın ihbarı dışında başka bir suretle suçun işlendiğini haber alan Cumhuriyet savcılığı durumu incelemek ve varsa ihbarını bildirmek üzere kurumu bilgilendirmeli, ihbarın yapılmayacağı bildirildiğinde veya yapılmayacağı anlaşıldığında ise CMK m. 172/1 uyarınca *kovuşturma olanağının bulunmaması* nedeniyle savcılıkça kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilmelidir.

İhbarın soruşturma aşamasındaki görünümüyle ilgili olarak irdelenmesi gereken noktalardan birisi de yetkili makamın ihbarı olmaksızın düzenlenen iddianamenin iade edilip edilmeyeceğidir. İddianamenin iadesi, savcının kamu davası açması üzerine, mahkeme tarafından savcılıkça düzenlenmiş bulunan iddia belgesinin incelenmesinden sonra, savcılığa geri gönderilmesi anlamına gelmektedir⁹⁵². Söz konusu iade, CMK 170. madde çerçevesinde yapılacak bir inceleme neticesinde gerçekleşecek olup, aynı zamanda CMK m. 174'te yer verilen iade sebeplerinden birine dayanmak zorundadır. Hükümde sıralanan iade sebepleri tahdidi olarak sayılmıştır. Bu nedenle, CMK m. 174'te yer verilmeyen bir sebeple iddianamenin iadesi kabul edilemez⁹⁵³.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçundan yapılan bir soruşturma sonunda düzenlenen iddianamede, yetkili makamın ihbarının yer almaması bir iade sebebi olarak değerlendirilemez. Çünkü CMK m. 174'te, yetkili makamın ihbarı olmaksızın düzenlenmiş iddianamenin iade edileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu maddede iade sebebi olarak, bazı muhakeme şartlarının eksikliği öngörülmekle birlikte, bunların arasında ihbar yer almamaktadır. Örneğin, iddianamenin, soruşturma veya kovuşturma yapılması izne veya talebe bağlı olan suçlarda izin alınmaksızın veya talep olmaksızın düzenlenmesi halinde iade edileceği, CMK m. 174/1-d'de açıkça sayılmıştır. Eğer kanun koyucunun iradesi bütün muhakeme şartları yönünden olsaydı, izin ve talep diyerek ayrıca belirtmek yerine, “bir muhakeme şartına tabi olduğu anlaşılan suçlarda bu şart yerine getirilmeden iddianame iade edilir” biçiminde bir hükme mutlaka yer verilirdi.

Kanunun istisnai olarak saymadığı bir sebeple iddianamenin iadesinin yapılması CMK'da düzenlenen, teminat altına alınan iddia makamının yetkilerine açık müdahale

⁹⁵² Yurtcan, a.g.e., s. 614.

⁹⁵³ Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 494.; Yenisey, Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 687.; Ahu Karakurt, “Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda İddianamenin İadesi”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 8 (2004), s. 106.

anlamına gelecektir⁹⁵⁴. Ayrıca ihbar delil niteliği taşımadığından, ihbar olmaksızın düzenlenen iddianame “suçun sübûtuna doğrudan etki edecek mevcut bir delil toplanmadan düzenlenen iddianame” sayılmak suretiyle iade edilemez. Tüm bu hukuki dayanaklar ve CMK m. 174 birlikte değerlendirildiğinde, yetkili makamın ihbar olmaksızın savcılık tarafından düzenlenen iddianame, sırf bu nedenle iade edilmemeli, söz konusu eksiklik, kovuşturma aşamasına geçildikten sonra giderilmeye çalışılmalıdır.

Üzerinde durulması gereken son ihtimal ise, ihbar olmaksızın kovuşturma aşamasına geçilmesi halidir. Her ne kadar ihbar, kanunda düzenlendiği biçimiyle bir soruşturma şartı gibi gözüксе de, yukarıda da değinildiği gibi ihbar olmaksızın da amme alacağının tahsiline engel olma suçunun soruşturmasına başka suretle başlanmış ve daha sonra iddianamenin kabulüyle kovuşturma aşamasına geçilmiş olabilir. Örneğin, iddianame başka bir suçtan düzenlenmiş olmakla birlikte, kovuşturma aşamasında suçun hukuki niteliğinin değişmesiyle amme alacağının tahsiline engel olma suçunu gündeme gelebilecektir. Zira maddi gerçeğin araştırılması ilkesi ve CMK m. 225/2 gereği, mahkeme, iddia makamının tavsifiyle bağlı olmayıp fiilin hukuki nitelendirmesini de kendisi yapar⁹⁵⁵. Böyle bir durumda mahkeme, mevcut durumu inceleyerek ihbarın yapılmasını beklemek üzere durma kararı vermelidir⁹⁵⁶. Bu karara itiraz mümkündür. Bununla birlikte, ihbarın gerçekleşmeyeceği anlaşılırsa, CMK m. 223/8 gereği düşme kararı verilir⁹⁵⁷.

⁹⁵⁴ “CMK m. 174. iddianamenin iadesi müessesini düzenlenmiştir. Kamu davasının açılması Cumhuriyet Başsavcılığına verilmiş bir yetki olduğu kadar bir haktır. Dolayısıyla bazı şekil şartlarına bağlı olarak ve istisnai olarak iade düzenlenmiştir. İade halleri CMK m. 174’te tek tek sayılmıştır. Bu nedenler arasında etkin pişmanlık yoktur. Bırakın etkin pişmanlık hükümlerini resen dikkate alınması gereken şikâyeteye bağlı suçlarda şikâyet bulunup bulunmadığı bile şikâyeteye tabi olup uzlaşmaya tabi olmayan suçlar bakımından bile iade nedeni olarak kabul edilmemiştir.” YARGITAY 13. CEZA DAİRESİ, E. 2018/1057, K. 2018/2532, T. 22.02.2018, E.T. 02.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁹⁵⁵ “Mahkeme iddianamedeki fiil ve faili ile ilgili ise de eylemin hangi suçu oluşturacağına ilişkin nitelendirmede iddia ve savunmayla ilgili değildir.” YARGITAY 8. CEZA DAİRESİ, E. 2019/6843, K. 2019/12191, T. 14.10.2019, E.T. 02.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁹⁵⁶ “...bu hâlde kamu davasının açılmasının şarta bağlanmış olduğu, kamu davası açılmasının koşulları gerçekleşmemesine rağmen dava açılmış olması karşısında, belirtilen nedenlerle mahkemesince CMK’nın m. 223/8-2. cümlesi uyarınca durma kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden davanın düşmesine karar verilmesi, kanuna aykırıdır.” YARGITAY 20. CEZA DAİRESİ, E. 2019/1718, K. 2020/177, T. 08.01.2020, E.T. 02.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁹⁵⁷ “Dava; sahte fatura kullanmak suçuna ilişkindir. Cumhuriyet başsavcılığının iddianamesi ile sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan kamu davası açılmış ise de bu suçta dair sanık hakkında verilmiş bir mütalaa bulunmadığı görülmekle, öncelikle durma kararı verilip, VUK m. 367 gereğince, dava şartı olan mütalaa bulunup verilip verilmeyeceği, vergi dairesi başkanlığından sorulup verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşürülmesine karar verilmesi gerektiği gözetilmelidir.” YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ, E. 2017/234, K. 2018/2206, T. 14.03.2018, E.T. 02.09.2020 www.kazanci.com.tr

Amme alacağının tahsiline engel olma suçundan yapılan yargılamada, dava dosyasının mevcut durumu dikkate alındığında, derhal beraat kararı verilmesini gerektiren bir hal var ise durma veya düşme yerine beraat kararı verilmelidir. Yargıtay' a göre *derhal* kavramı dar yorumlanmak yerine; "yargılamanın geldiği aşama itibariyle" diğer bir ifadeyle "ilave bir delil toplanmasına ya da araştırma yapılmasına gerek kalmadan ..." olarak anlaşılmalı ve yorumlanmalıdır⁹⁵⁸. Derhal beraat kararı verilmesi, CMK m. 223/9 gereği olup, durma ve düşme sebepleri, aleyhe olası bir sonucu önlemek için kabul edilmiş olduğundan, lehe sonuca engel olmayacağı düşüncesine dayandırılmaktadır⁹⁵⁹.

⁹⁵⁸ “Derhal, yani yargılamanın geldiği aşama itibariyle, beraat kararı verilebiliyorsa; artık koşulları olsa bile, durma, düşme veya ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilemez.” YARGITAY CEZA GENEL KURULU, E. 2011/7-302 K. 2012/23, T. 07.02.2012, E.T. 02.09.2020 www.kazanci.com.tr

⁹⁵⁹ Yenisey, Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s. 769.

SONUÇ

İhtiyaçların sınırsız olduğu düşünülüğünde, temel özelliği, faydasını maksimize etmeye hedeflemiş ekonomik insan (homo economicus), gelir sağlayan faaliyetlerinin finansmanında kullanılmak üzere, mümkün olabildiğince kaynak yaratma arzusunda. Kaynak yaratma yollarından birisi de kazancı elde ederken ortaya çıkan zorunlu kayıpların en aza indirilmesidir. Ayrıca, kazandığını da en az kayıpla elinde tutabilmek amacıyla ekonomik insan, borçlarını ödememek veya daha az ödemek için yeni yöntemler keşfeder, aklını kullanır. Her borç ilişkisinde olduğu gibi kamu alacaklısı ile kamu borçlusunu arasındaki kamu alacağını konu alan hukuki ilişkide de borçlu tarafın ifa aşamasında direnç göstermesi olağan bir durumdur. İktisadi açıdan bakıldığında da bir kişinin, satın alma gücünde veya ekonomik iktidarında azalmaya sebep olabilecek bir eyleme gönüllü bir biçimde katılmasının beklenmesi rasyonel olarak karşılanmayacaktır. Kamu borçlusunun borcunu ödememede gösterdiği direncin açığa vurulması boyutunda karşılaşılan durumlardan birisi de gösterdiği tepkidir. Bu tepki aşamasında kamu borçlusunu, alacağın tahsiline kısmen veya tamamen engel olmak dürtüsüyle birtakım davranışlarda bulunabilmektedir. Kamu borçlusunun yapacağı ifada menfaati bulunan kamu alacaklısı idarenin, alacağına tam ve eksiksiz ulaşmak için, kamu borçlusunun olası direncine karşı birtakım davranışları yasaklayarak karşılığında çeşitli yaptırımlar öngörmesi anlaşılabilir bir durum arz etmektedir. Bahsi geçen bu davranışlar, AATUHK’da yer verilen suç tiplerinden birisinde “*Amme alacağının tahsiline engel olanlar*” başlığı altında düzenlenmiştir.

Her şeyden önce, günümüzde yerini yenilerine bırakan kavramlarla örölü bir dilin hâkim olduğu AATUHK’nın bu yönü, uygulamada zorluklara yol açmakta, kanunun yorumlanmasında farklılıklara sebebiyet vermektedir. Kanunun adında yer alan aynı zamanda suçu betimleyen “*Amme*” kelimesi dahi, artık genç sayılmayacak hukukçuların bile kullanmadıkları, adeta metrukiyete mahkûm edilmiş bir durum arz etmektedir. Doktrinde ve yargı kararlarında, amme yerine kamu kavramı kullanılmakta olup, aralarında anlam veya kapsam olarak farklılık bulunmamaktadır. Günümüzde kamu, toplum anlamına gelmek üzere kullanıldığı gibi doğrudan devleti karşılamak üzere de kullanılabilir. Aynı durum amme için de geçerlidir. Bu nedenle

çalışmada, amme alacağı yalnızca suçtan ismen bahsedildiği yerlerde kullanılmış, bunun dışında kamu alacağı tercih edilmiştir.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun icrai ve ihmali hareketleri, kanun koyucu tarafından gerçek surette ve gerçek olmayan surette olmak üzere ikiye ayrılarak belirlenmiştir. Benzer ayrımın İİK m. 331’de de yapıldığı göze çarpmakla birlikte, hareketlerin bu şekilde kategorize edilmesinin pratik bir faydası bulunmamaktadır. Zira gerek İİK, gerekse de AATUHK, hangi suretle işlenirse işlensin, suç karşılığında tek tip ceza öngörmektedir. Dolayısıyla, suçun gerçek surette veya gerçek olmayan surette işlenmesi, daha fazla veya daha az ceza verilmesini gerektiren bir nitelikli hal oluşturmamaktadır. Ancak cezanın bireyselleştirildiği aşamada hâkim, alt sınır ve üst sınıra yaklaşırken suçun hangi hareketle işlendiğini göz önünde bulundurabilir. “*Suçun işleniş biçimi*” olarak da somutlaşan bu husus, TCK m. 61’de temel cezanın belirlenmesinde esas alınan durumların başında gelmektedir. Örneğin, kamu borçlusunun muvazaa yoluyla malını başkasının uhdesine geçirmesi, belirli bir planı beraberinde getirmesinden ve diğer hareketlere nazaran ortaya çıkarılmasındaki güçlükten ötürü, hâkim tarafından üst sınırdan ceza tayinine neden olabilir.

Ceza hukukun en önemli ilkelerinden birini teşkil eden kanunilik ilkesi perspektifinden suça bakıldığında bizleri birtakım sorunlar karşılamaktadır. Bunlardan ilki, kanunilik ilkesinin sonuçlarından biri olan belirlilik ilkesini ilgilendirmektedir. Kanun koyucunun suçun hareketlerini tayin ve tespit ederken (kanunun genelinde olduğu gibi) kullanmayı tercih ettiği kimi kelimeler, günümüzde anlam kaymalarına uğramıştır. Ayrıca bu kelimeler, geçmişte kullanıldıkları sıklıkta da kullanılmamaktadır. “*Mülkünden çıkarmak*”tan ne anlaşılacağı muğlaktır. “*Telef etmek*” artık yalnızca hayvanların öldürülmesini çağrıştırmaktadır. “*Başkasının uhdesine geçirmek*” yorumlanırken dikkatli olunmalıdır. Aksi takdirde, failin malını başkasının uhdesine geçirdiği anın tespitinden tutun da, daha birçok sorun peşi sıra gelecektir. Görüldüğü üzere suçun tanımı yapılıp unsurları sıralanırken, birden çok anlama gelen, tam olarak anlaşılamayan ve artık kullanılmayan kelimelerden ve kavramlardan örülü bir dile yer verilmesi, kanunilik ilkesine biçimsel bir anlam yüklenilmesinden öteye geçilememesine yol açmaktadır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçu yapısı itibariyle taşıdığı birçok nitelikte, suç teorisi açısından farklı bir yere konumlanmaktadır. Her şeyden önce suç, belirli hukuki niteliği haiz kimseler tarafından işlenebilen bir özgül suçtur. Suçun potansiyel failleri, bütün kamu borçluları değil hakkında takip işlemlerine başlanmış olanlardır. Dolayısıyla faillik sıfatının başlayıp başlamadığının tespiti belki de araştırılması lazım gelen hususların ilk sırasında yer almaktadır. Keza, henüz özel faillik sıfatını kazanmamış bir kimse bahsi geçen hareketleri gerçekleştirse dahi cezalandırılması söz konusu olmayacaktır. Bir diğer nokta ise suçun manevi unsurunda kendini göstermektedir. Şöyle ki, amme alacağının tahsiline engel olma suçu, failin suç işleme kastı yanında, hakkında başlatılan tahsil sürecini kısmen veya tamamen engellemek amacıyla hareket etmiş olması aranmaktadır. Bu amaç suçta, daha fazla veya daha az ceza verilmesini gerektiren nitelikli bir hal değil, doğrudan suçun kurucu unsurudur. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunu farklı kılan niteliklerden bir diğeri de cezalandırılabilme koşulu içermesidir. Suç politikası doğrultusunda, suçun unsurlarından ve kusurdan bağımsız olarak gerçekleşmesi aranan bu koşul uyarınca, failin cezalandırılabilmesi geride kalan malların borcu karşılayamaması halinde mümkündür. Failin, sırf fiilleri işlemesinden ötürü (kasten de olsa) ceza almasını engelleyen bu koşulun gerçekleşip gerçekleşmediği, yargılama makamı tarafından resen göz önünde bulundurulmalıdır. Kamu borçlusu failin geride kalan mallarının, borcu karşılayıp karşılayamayacağının tespitinin bilirkişi vasıtasıyla yapılması, haksız bir durumun ortaya çıkmasının engellenmesi bakımından daha makul görünmektedir.

Objektif cezalandırılma koşulunun gerçekleşmediğinin tespiti, başlanmış bir soruşturmanın kamu davasına dönüşmemesine, kamu davası açılmış ve kovuşturmaya başlanmış olması halinde ise beraat hükmü verilmesine yol açacaktır. Dolayısıyla suçun yapısında objektif cezalandırılma koşulunun mevcudiyeti, koşulun hiç bulunmamasına nazaran failin lehine olarak düşünülebilir.

Benzer bir durum muhakeme şartı ihtiva eden suçlar için de geçerlidir. Muhakeme şartı, suç teşkil eden fiil işlenmiş olsa bile soruşturmaya dahi başlanamamasına neden olan bir ceza muhakemesi kurumudur. Fiili cezalandırmak isteyen bir otoritenin mevcudiyetine rağmen, eğer muhakeme şartı bulunmuyorsa, bu durum fail açısından olumlu bir özellik göstermektedir. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun işlendiğine işaret eden suç şüphesinin öğrenilmesi, çeşitli yollardan

mümkün olmakla birlikte bunlardan sadece bir tanesi soruşturma yapılabilmesine imkân kılmaktadır. AATUHK m. 115'te yer verilen bu şarta göre; amme alacağının tahsiline engel olma suçu, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine cumhuriyet savcılığı tarafından takip olunur. Alacaklı amme idaresi teriminden ne anlaşılacağı kanunda bizzat belirtilmiş olup devlet, il özel idareleri ve belediyeler ifade edilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) görev alanına giren, bir başka deyişle, alacaklı amme idaresi sıfatıyla takip ettiği borçlular bakımından bu suçlar işlendiğinde, mahallin en büyük memuruna yapılmış atıflar; vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılacağından, suçlarla ilgili ihbarda bulunma yetki ve görevi bu kimselere aittir.

İl özel idarelerinde vali, belediye alacaklarında ise belediye başkanına ait olan ihbarda bulunma görev ve yetkisi birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Seçimle göreve gelen bir belediye başkanı öngörülemez bir durum meydana gelmedikçe birden fazla dönem seçilmeyi ve hizmette bulunmayı isteyecektir. Bundan daha doğal bir durum da söz konusu olamaz. Bu nedenle başkanlar, seçmenlerle karşı karşıya gelmelerine sebep olabilecek, hizmet ettiği bölgede yaşayanların tepkisine yol açabilecek tasarruflarda bulunmaktan imtina ederler. Belediyelerde yapılan ve/veya yapılamayan hizmetler, belediye başkanının şahsı ile özdeşleştirilirler. Suyun kesilmesinden, pazarda pazarcının yüksek sesle satış yapmasından, yoldaki çukurun doldurulmamasından dahi belediye başkanının bizzat sorumlu görüldüğü bir içtimai düzende, belediye başkanından bir borçlu hakkında ihbarda bulunmasını beklemek, günümüz siyasi konjonktürüne uyan realist bir bakış olmayacaktır. Benzer durum seçimle göreve gelme de vali için de söylenebilir. Keza valiler, İÖİK'nın 29. maddesinde de zikredildiği üzere, il özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisidir. İlde vali, Devlet tüzelkişiliğinin ve Cumhurbaşkanlığı'nın idari yürütme vasıtasıdır. 3 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁹⁶⁰'ne göre, üst düzey görevlere atamalar düzey bakımından, içinde valilerinde yer aldığı I sayılı Cetvel'de yer alan görevlere atamalar, Cumhurbaşkanlığı kararıyla yapılır. Valiler, ilin idaresinden Cumhurbaşkanlığı'na sorumludur. O halde valiler de kanundan kaynaklanan görev ve yetkileri kullanırken, her ne kadar atanmış olsa da “seçilmiş” hassasiyeti gösterecektir.

⁹⁶⁰ RG Tarih: 10.07.2018 /30474

İşte tüm bu nedenlerle, vali tarafından veya vergi dairesi başkanı tarafından hakkında AATUHK m. 115 uyarınca ihbarda bulunulan kamu borçlusu, ihbarı kişisel olarak değerlendirebilecek ve durum onun seçimlerdeki duruşuna yansıyabilecektir. Ortaya, seçmenine cezaevi yolunu açan bir yargılamayı başlatan yürütme organı görüntüsü çıkmaktadır. Bundan ötürü ihbarda bulunma yetkisine sahip kimseler çekince gösterebilmekte, adımlarını daha yavaş ve dikkatli atabilmektedir. Bu durumun somut çıktısı ise amme alacağının tahsiline engel olma suçu ile ilgili bir yıl içinde başlatılmış ve neticelendirilmiş soruşturmaların sayısal verileri olmaktadır.

Amme alacağının tahsiline engel olma suçundan iki yılda toplam dört dosyanın mahkûmiyetle sonuçlanmasından hareketle, suç için hükümde öngörülen cezanın yeterliliği hakkında bir değerlendirme yapma zarureti doğmaktadır. Öncelikle, AATUHK m. 110'da hangi grup hareket içinde değerlendirilse değerlendirilsin, failin 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür. Kanun koyucu tarafından cezanın türü olarak yalnızca hapis cezası tercih edilmiş, adli para cezasına bu cezaya seçenek veya ilave olarak yer verilmemiştir. Cezanın caydırıcılık özelliği bakımından bu tercih olumlu gözükmemektedir. Alt sınır ve üst sınır arasındaki marjın fazla açık olmaması da kanunilik ilkesiyle uyumludur. Cezanın ağırlığı ise, bu tip bir suç için makul ve yeterlidir. Suçun cezasının alt sınırı, maddenin bir önceki halinde 3 ay olarak belirlenmiş iken, daha sonra yapılan değişiklikle 6 aya çıkarılmıştır. Aynı değişiklikle daha önce var olan ve tevellüt eden zarar göz önünde bulundurularak uygulanan artırım ve indirimler madde kapsamından çıkarılmıştır⁹⁶¹.

AATUHK karmaşıklığını zamana değil, yapımında emeği geçenlere borçludur. Sınırlı bir alanı düzenlemesine karşın, birçok hukuk dalıyla ilgili geniş bir muhakemeyi gerektiren kanunun dilindeki ve yazım tekniğindeki özensizlik, sorunların daha da içinden çıkılması zor bir hal almasına sebep olmaktadır. AATUHK uygulamasından doğan aksaklıkların nasıl giderileceği veya nasıl bir tahsil koduna sahip olmamız gerektiği konuları, başlı başına bir çalışmanın konusunu oluşturacağından çalışmada bunlara değinilmemiştir. Ancak çalışmaya konu teşkil eden suç tipi özelinde,

⁹⁶¹ Hükmün değişiklikten önceki hali: “Gizliyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse üç aydan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır ve tevellüt eden zarar az ise verilecek ceza yarısına kadar indirilerek, eğer pek fahiş ise yarısına kadar artırılarak hükmolunur.”

AATUHK’da yer alan suç tiplerinde göze çarpan, uygulamalarından doğan ve düzeltilmesi gereken bazı eksiklikler şu şekilde sıralanabilir.

- Öncelikle, amme alacağının tahsiline engel olma suçu da dâhil olmak üzere, kamu icra suçlarını ve bu suçların takibini içeren hükümler, Kanun’un, “*Zamanaşımı, Terkin, Yasaklar ve Cezalar ve Son Hükümler*” başlıklı Üçüncü Kısımının, “*Yasaklar ve Cezalar*” başlıklı İkinci Bölümünde düzenlemiştir. Özel kanunlarda, suçlara ve cezalara sistematik olarak sonlarda yer verilmesi yaygın görülen bir durumdur. Suçların, 118 maddeden oluşan AATUHK’nın, 107 ila 115. maddeleri arasında düzenlenmiş bulunması, suç ve ceza içeren diğer kanunlarla paralel bir görünüm arz etmektedir. Suçları içeren bölümlerin başlıkları açısından ise aynı uyumdan söz edilemeyecektir. Zira BK’da “*Suçlar*” başlığı tercih edilirken, SPK’da suçlar ve cezalar, “*Sermaye Piyasası Suçları*” başlığı altında toplamıştır. AATUHK’da ise başlıkta “yasak” ve “ceza” kelimelerinin tercih edilmesi, bölümün kapsamını ifade etmekte eksik kalmaktadır. Yasak kavramına, kısım ve bölüm başlıklarında halen rastlanılmakta olmakla birlikte, günümüz ceza hukuku sistematğinde artık yer verilmemektedir. Hali hazırda tüm kanunlar, yasak ve/veya emir içerir. İçerik olarak m. 109’un bir yasaklılık halini düzenlediği düşünülebilir ancak yaptırım dahi olmayan bu tek madde için bölümün “*Yasaklar*” şeklinde ifade edilmesi ölçülü olmamaktadır. Ayrıca ceza, yasakların değil suçların yaptırımıdır. Bu nedenlerle Kanun’un bölüm başlığının (dolayısıyla kısım başlığının da son parçasının) *Suçlar ve Cezalar* ya da sadece *Suçlar* olması, amaca daha fazla hizmet edecektir.

Kısım ve bölüm başlığında mevcut sorunla, madde başlığında da karşılaşılmaktadır. AATUHK’da düzenlenen suçların başlıklarında faile işaret edilmektedir. Gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar, mal edinme ve artmalarını bildirmeyenler örneklerinde olduğu gibi, amme alacağının tahsiline engel olma suçu da “*Amme Alacağının Tahsiline Engel Olanlar*” başlığı altında düzenlenmiştir. Kanunlarda artık tercih edilmeyen bu kullanımın terk edilerek, madde başlığının TCK ile de uyumlu biçimde ve Mevzuat Hazırlama Usul ve

Esasları Hakkında Yönetmelik⁹⁶² m. 14/3 uyarınca yalnızca birinci kelimesinin baş harfi büyük olmak üzere “*Amme alacağının tahsiline engel olma*” olarak yenilenmesi gerekmektedir. Sonuç olarak başlık, bir süs değil, kanunun bünyesine dâhil onu açıklar ve tamamlar nitelikte bir parçasıdır. Bu nedenle başlığın maddeyle uyumlu olması kanun tekniği bakımından elzem bir durumdur.

- AATUHK m. 110’un, Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik açısından taşıdığı bir başka problem, maddenin fıkralara ve bentlere ayrılmasında göze çarpmaktadır. Maddeler, fıkralar, bentler ve alt bentlerden oluşur. Fıkralar numarayla, bentler harfle, alt bentler numarayla belirlenir. Amme alacağının tahsiline engel olma suçunun hareketleri, bir ve iki rakamlarıyla ayrılarak, gerçek surette olanlar birinci ayırmada, gerçeğe aykırı surette olanlar ise ikinci ayırmada düzenlenmiştir. Ancak suçun cezası da ikinci ayırma dâhil edilmiştir. Fıkra mı, bent mi veya alt bent mi olduğu anlaşılamayan bu ayırımın hem pratik bir faydası bulunmamakta hem de uygulamada yanlışlıklara neden olmaktadır. Suç hangi hareketle işlenmiş olursa olsun tek bir ceza öngörüldüğünden, başkaca bir nitelikli hal de söz konusu olmadığından, suçun unsurlarının tek bir fıkroda düzenlenmesi fıkra sonunda da cezaya yer verilmesi kanun tekniğine uygun düşecektir.
- AATUHK’nın genelinde olduğu gibi madde yazımında da tercih edilen kelimelerin çoğunun artık kullanılmaması, maddenin dilini ağırlaştırmakta ve anlam kaymalarına neden olmaktadır. Mülkünden çıkarma, telef etme, başkasının uhdesine geçirme gibi ne ifade ettiği tartışma açık olan kelimelerle ifade edilen hareketler, kanunilik ilkesi bakımından önemli soru işaretlerini beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, maddenin en baştan revize edilerek hukuk yazınına uygun bir biçimde doğru kelimelere seçilerek yazılması, suçun unsurlarının ve cezanın birden fazla anlama gelmeyen, muğlaklıktan uzak net ifadelerle ortaya konması gerekmektedir.
- “*Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek...*” şeklinde başlayan cümlede gizleme ve kaçırmanın bağımsız birer hareket mi olduğu yoksa muvazaayı mı nitelediği anlaşılamamaktadır. *Kaçırarak*

⁹⁶² RG Tarih: 17.02.2006/ 26083

kavramından hemen sonra virgül kullanılmamış olması, gizleme ve kaçırmanın muvazaa oluşturma yollarının örneklenmesi olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. 2008 yılında hükümde yapılan değişikliğe rağmen bu hususun, gözden kaçtığı veya umursanmadığı kanaatindeyiz.

- Kamu borçlusunun geride kalan mallarının borcu karşılamaya yetmemesinin ispatı aynı zamanda ceza verilebilmesinin koşulunu oluşturmaktadır. Failin savunmasını daha çok bu noktada yoğunlaştıracağı da hesaba katıldığında, geride kalan malların borcu karşılamaya yetmediğinin, *aciz vesikası* benzeri bir belge alınması veya alacaklı idarenin alacağını alamadığını ispat etmesine bağlanması, makul yargılama süresinin yakalanmasına dolayısıyla adil yargılama ilkesinin gerçekleşmesine yardımcı olacaktır.
- Son olarak, suçun yargılama usulünün ele alındığı AATUHK m. 115'in kapsamından, amme alacağının tahsiline engel olma suçunun çıkarılması gerekmektedir. Suçun soruşturulmasının, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarına bırakılması, suçun neredeyse takibini imkânsız hale getirmektedir. Suçla ilgili yapılan soruşturma ve kovuşturma sayıları, suçun işlenme sıklığının azlığına değil, bu hususta ihbar yapılmasındaki çekinceye işaret etmektedir. Eğer suçun soruşturulması veya kovuşturulmasının resen yapılması mümkün olmuyorsa da ihbar olarak belirtilen muhakeme şartı yerine *yazılı başvuru* ikame edilerek, takip usulündeki karışıklığa bir nebze olsun son verilmelidir.

KAYNAKÇA

- ACAR Hüseyin, *Türk Ceza Hukukunda Müsadere Kurumu*, (Doktora Tezi), Ankara: Çankaya Üniversitesi SBE, 2019.
- AHBVÜ Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, *Türk Ceza Hukuku Mevzuatı Cilt 1 (Kanunlar)*, Güncellenmiş 22. Bası, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018.
- ALACAKAPTAN Uğur, *Suçun Unsurları*, 2.b., Ankara: Sevinç Matbaası, 1975.
- ALAMUR Seher, *Türk Hukukunda İdari Sözleşmeler*, (Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, 2013.
- ALBAYRAK Hakan, Serkan AĞAR, “Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması”, *TBB Dergisi*, S. 124 (2016), ss. 433-484
- ALPARSLAN Hakan, Ahmedî Dîvânı’nda (1.-50.) *Gazellerin Serhi*, (Yüksek Lisans Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- AKBULUT Berrin, “Bağlılık Kuralı”, Ankara, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIV, S. 1 (2010), ss. 167-214
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 14.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.
- AKILLIOĞLU Tekin, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *İHİD Prof. Dr. Lûtfi Duran’a Armağan Özel Sayısı*, S. 1-3 (1988), ss. 11-22
- AKINTÜRK Turgut, Jale AKİPEK, *Eşya Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2009.
- AKİPEK Jale, Turgut AKINTÜRK, Derya ATEŞ, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, 12.b., Ankara: Beta Yayınevi, 2015.
- AKKAYA Çetin, *Uyuşturucu ve Uyarıcı Madde Suçları*, 2.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- AKKAYA Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, 1. B., Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- AKKAYA Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara, *AÜHFD*, C.49, S.1 (2000), ss. 85-96
- AKKAYA, Mustafa: “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan, C. I, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009. ss. 339-349.

- AKMANSU Mehmet, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları*, Ankara: Örnek Matbaası, 1954.
- AKŞİT Elif Ekin, “Osmanlı İmparatorluğu ve Türkiye’de Kamusalılık Kavramının Dönüşümü ve Dışladıkları”, Ankara, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 64(1), 2009, ss. 1-21
- ARIKAN Abdullah, *Kamu Alacaklarının İflas Yoluyla Takibi ve İflasın Ertelenmesinin Kamu Alacaklarının Tahsiline Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: KTÜSBE, 2016.
- ARSLAN Mualla Buket Soygüt, *Türk Ceza Hukukunda Müsadere*, (Doktora Tezi), İstanbul: Galatasaray Üniversitesi SBE, 2014.
- ARSLANER Hakan, *Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2010.
- ARSLANER Hakan, AKDENİZ Demet, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı”, Ankara, *Sayıştay Dergisi*, S. 95 (2014), ss. 91-113.
- ATAMULU İsmail, *Türk Borçlar Hukukunda Muvazaa*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- ATEŞAĞAOĞLU Erdem, *Kamu Alacaklarında İhtiyati Haiz Uygulaması*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.
- AYKIN Hasan, “Mali Suç”, İstanbul, *Yaklaşım Dergisi*, S. 203. (2009)
- BAHÇECİ Barış, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.
- BARLASS İrfan, *Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi*, 1. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- BAŞBÜYÜK İsa, “Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar AATUHK m.110-114)”, İzmir, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.16, Özel Sayı (Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ’e Armağan), 2014, ss. 4613-4631.
- BAYAR Doğan, “Anayasa Deyince”, *Maliye Dergisi*, S.161, 2011, ss. 1-20.
- BAYINDIR Sinan, “Sermaye Piyasası Kanunu’nun 49. Maddesinde Yer Alan Yazılı Başvuru Şartının Hukuki Mahiyetine ve Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, Ankara, *TBB Dergisi*, S.93 (2011), 215-238.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon: Celepler Matbaası, 2009.

- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, 4.b., Afyon: Celepler Matbaası, 2018.
- BEKÂR Elif, *Objektif Cezalandırılabilme Koşulları Bağlamında Türk Ceza Kanunu'nda Yer Alan Suçlar*, (Doktora Tezi), İstanbul: İÜSBE, 2016.
- BELGESAY Mustafa, "İhtisas Mahkemeleri ve Mahkemeler Arasında Vazife İhtilafları", İstanbul, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.9, S. 1-2. (1947), ss. 249-256.
- BİLGE Necip, *Hukuk Başlangıcı*, 35.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.
- BİRTEK Fatih, *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*, 2.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- CANDAN Turgut, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*, 3.b., Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2007.
- CENTEL Nur, Hamide ZAFER, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 5.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2008.
- CENTEL Nur, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar*, 2.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2011.
- CENTEL Nur, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 7.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2011.
- COŞKUN Mahmut, *Açıklamalı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*, 3.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016.
- COŞKUN Mahmut, *İcra-İflas Suçları Disiplinsizlik Eylemleri ve Yargılama Usulü*, 2.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016.
- ÇAKIR Erdem Utku, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri", Ankara, *TAAD*, S.13 (2013), ss. 351-374.
- ÇAKIR Erdem Utku, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yer Alan Suçların Muhakemesinde Dava Şartı Olarak İhbar", Tekirdağ, *Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1., S. 2 (2020), ss. 65-92.
- ÇAKMAK Münci, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- ÇELİK Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 2.b., İstanbul: Kültür Yayınları, 2002.

- ÇOMAKLI Şafak Ertan, *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2008.
- DEMİRBAŞ Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 12.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017.
- DEMİRCİ Aylin, *Gayri Maddi Malların Haczi ve Paraya Çevrilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi SBE, 2002.
- DEVELLİOĞLU Ferit, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat*, 11.b., Ankara: Aydın Yayınevi, 1993.
- DİK Esra, *Kamu Yararı*, (Yüksek Lisans Tezi), Mersin: Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- DİLBEROĞLU Ahmet Vedat, *Ceza Hukukunda Güvenlik Tedbirleri*, Ankara: US-A Yayıncılık, 2018.
- DOLU Osman, *Suç Teorileri*, 4.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012.
- DÖNMEZ Recai, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1023, 1998.
- DÖNMEZER Sulhi, “Ekonomik Suçlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 7. (1985), ss. 19-30.
- DÖNMEZER Sulhi, Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 9.b., İstanbul: 1986.
- DURSUN Selman, *Sermaye Piyasasında Gerçeğe Aykırılıktan Doğan Suçlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- DÜZGÜN Nuri, Şerafettin ELMACI, *5237 sayılı TCK’ya Göre Olası Kast- Bilinçli Taksir ve Taksirle İşlenen Suçlar*, 2.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2009.
- EKER Süer, “Divanü Lugâti’t-Türk ve İran Dillerinden Kopyalar Üzerine I”, *International Journal of Central Asian Studies*, V.13 (2009)
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 14.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.
- ERDEM Mevlüt, “Soğdca, Türkçedeki Soğdca kelimeler ve Bunların Türkçeye Uyumları”, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Türkoloji Dergisi*, S.21 (2014), ss. 65-90
- EREM Faruk, *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt 1*, 10.b., Ankara: A.Ü.H.F. Yayınları, 1973.

- EREN Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 15.b., Ankara: Yetkin, 2013.
- EREN Fikret, *Mülkiyet Hukuku*, 3.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- EREN Veysel, Abdullah AYDIN, “Sosyal Medyanın Kamuoyu Oluşturmadaki Rolü ve Muhtemel Riskler”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S. 16 (2014), 197-205.
- ERMAN Sahir, *Ticari Ceza Hukuku*, İstanbul: MAE Baskı Atölyesi, 1976.
- ERUYGUR Haluk, *Yedieminlik*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2008.
- EŞİTLİ Ezgi Aygün, “Kısa Süreli Hapis Cezası ve Kısa Süreli Hapis Cezasına Seçenek Yaptırımlar”, Ankara, *AÜHFD*, S. 65 (2016), ss. 63-100.
- FEYZİOĞLU Metin, *Tanıklık*, Ankara: US-A Yayıncılık, 1996.
- GEDİK Gülşen, “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış”, IV. Vergi Hukuku Konferansı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- GERÇEK Adnan, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2013.
- GERÇEK Adnan, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 5.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.
- GEVEN Zeki, “Fikri Mülkiyet Hukukunda Yenilik ve Orijinallik”, Malatya, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.2, S.2 (2011), 327-401.
- GÖKÇE Orhan, “Kamuoyu Kavramının Anlam ve Kapsamı”, *Kurgu Dergisi*, S. 14 (1996), 211-227.
- GÖZLER Kemal, *Anayasa Normlarının Geçerliliği Sorunu*, Bursa: Ekin Yayınları, 1999.
- GÖZLER Kemal, *Hukuka Giriş*, 10.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2013.
- GÖZLER Kemal, Gürsel KAPLAN, *İdare Hukuku Dersleri*, 20.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.
- GÜLENSOY Tuncer, “Moğolların Gizli Tarihindeki Türkçe Kelimeler Üzerine Bir Deneme”, *Türkoloji Dergisi*, C.V, S. 1 (1973), ss. 25-30.
- GÜMÜŞKAYA Gamze, *Vergi Hukukunda İspat*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.

- HABERMAS Jürgen, *Kamusal Yaşamın Yapısal Dönüşümü*, çev. Tanıl Bora-Mithat Sancar, İstanbul: İletişim, 2014.
- HAFIZOĞULLARI Zeki, Muharrem ÖZEN, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 10.b., Ankara: USA Yayıncılık, 2017.
- HAKERİ Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- İNCEOĞLU Asuman Aytekin, “Ekonomik Suçlar”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 1. (2020), ss. 119-164.
- KAHRAMAN Abdüssamed, *Türk ve Avrupa Birliği Düzenlemeleri Işığında Elektronik Para*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2020.
- KANGAL Zeynel, “Cezalandırılabilirliğin Objektif Koşulları”, İstanbul, *İÜHFM*, C. LXVIII, S.1-2, ss. 151-168.
- KANGAL Zeynel, *Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010.
- KANGAL Zeynel, *Kabahatler Hukuku*, 2.b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- KARABULAT Efe Can, *Karşılaştırmalı Olarak Objektif Cezalandırılabilirlik Şartları ve Muhakeme Şartları*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi SBE, 2016.
- KARAKEHYA Hakan, *İradilik Unsuru Bağlamında Ceza Hukukunda Kast*, 1.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2010.
- KARAKOÇ Yusuf, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2000.
- KARAKOÇ Yusuf, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, İzmir, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, C.12, Özel Sayı (2010), ss. 3-26.
- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 7.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, 1.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 3.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.
- KARAKOÇ Yusuf, *Kamu İcra Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- KARAKOÇ Yusuf, *Sosyal Maliye*, 2.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.

- KARAKURT Ahi, “Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda İddianamenin İadesi”, Diyarbakır, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 8 (2004), 71-114.
- KAŞIKÇI Mahmut, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Ethemler Yayıncılık, 2007.
- KOCA Mahmut, İlhan ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020.
- KÖKSAL Buket, *Ekonomik Suç Tartışmaları Işığında Türk Hukukunda Vergi Suçları*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi SBE, 2010.
- KUMRULU Ahmet, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara: A.Ü.H.F. Yayını, 1981.
- KURDOĞLU Elif, *Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- KURU Baki, Ramazan ARSLAN, Ejder YILMAZ, *İcra ve İflas Hukuku*, 28.b., Ankara: Yetkin yayınları, 2013.
- KÜRTÜL Mehmet, *İcra ve İflas Suçları*, 2.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- MAHMUTOĞLU Fatih Selami, *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar*, 1. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003.
- MERT Alican, “Deniz Kabuğundan Kripto Paraya: Bitcoin’in Vergisel Boyutu”, *VIII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu*, ed. Nuray Aşçı Akıncı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, ss. 289-355.
- MUŞUL Timuçin, *İflas ve Konkordato Hukuku*, 2.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- OĞUZMAN M.Kemal, Özer SELİÇİ, *Kişiler Hukuku Dersleri*, 3.b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1985.
- OKTAR Salim Ateş, *Vergi Hukuku*, 14.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Cenker GÖKER, *Vergi Hukuku*, 29.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.
- ÖZALP Nabi, *Türk Ceza Kanunu’nda Rüşvet Suçu*, (Doktora Tezi), Diyarbakır: Dicle Üniversitesi SBE, 2018.
- ÖZBALCI Yılmaz, *Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2012.

- ÖZBEK Veli Özer, *TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı Cilt 1*, 4.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010.
- ÖZBEK Veli Özer, Koray DOĞAN, Pınar BACAŞIZ, İlker Tepe, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 11.b, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020.
- ÖZBEK Veli Özer, Koray DOĞAN, Pınar BACAŞIZ, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.
- ÖZCAN Onur, *Vergi Suçları*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015.
- ÖZDEN Murat, “Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, *Maliye Postası*, C. 17, S. 3171 (1996)
- ÖZEN Mustafa, *Suçların İctimai*, (Doktora Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- ÖZEN Mustafa, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- ÖZGENÇ İzzet, “Bir İnfaz Rejimi Olarak Erteleme”, Ankara, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 18, Y. 2001, ss. 99-147.
- ÖZGENÇ İzzet, “Tefecilik Suçu”, Ankara, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIV, S. 1 (2010), ss. 543-553.
- ÖZGENÇ İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 16.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020.
- PARLAR Ali, Güleç DEMİREL, *Vergi Suçları*, 1.b., Ankara: Adil Yayınevi, 2002.
- PINAR Burak, Pınar BACAŞIZ, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (III-Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları)”, İstanbul, *Legal Medeni Usul ve İcra-İflas Hukuku Dergisi*, 2008, C.4, S.9, s.111-128.
- PEKCANİTEZ Hakan, Oğuz ATALAY, Meral Sungurtekin ÖZKAN, Muhammet ÖZEKES, *İcra ve İflas Hukuku*, 11.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2013
- PRADEL Jean, “Mali Suçluluk Kavramlar ve Temel Açıklamalar”, çev. T.Zeynel Kangal, İstanbul, *İ.Ü.H.F.M.*, C. LX (2002), ss.309-323.
- RENÇBER Altan, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, 1.b., İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2014.
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 6.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2014.

- SARIBAY Ali Yaşar, *Kamusal Alan Diyalojik Demokrasi ve Sivil İtiraz*, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.
- SARICAOĞLU Ercan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- SAYMEN Ferit Hakkı, Halid K. ELBİR, *Türk Eşya Hukuku Dersleri*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1963.
- SEMİZ İmran, *Vergi İcra Hukukunda Teminat*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi S.B.E., (Yüksek Lisans Tezi), 2014.
- SEROZAN Rona, *Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku*, 5.b., İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014.
- SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, 2.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.
- ŞAHİN Meral Ekici, *Ceza Hukukunda Rıza*, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2012.
- ŞAHİN Cumhur, Neslihan GÖKTÜRK, *Ceza Muhakemesi Hukuku-I*, 10.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.
- ŞAMLIOĞLU Servet, Yılmaz ÖZBALCI, *Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1988.
- ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş”, İzmir, *İzmir Barosu Dergisi*, S. 2 (2016), ss. 13-50.
- ŞENYÜZ Doğan, *Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 9.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, 9.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 11.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.
- TAHİROĞLU Bülent, “Roma Hukukunda Borcun Teminatlarından Kefalet”, İstanbul, *İ.Ü.H.F.D.*, C. 42, 1976, ss. 235-281.
- TANCI Muhittin, Vural ARIKAN, Polat YALÇINER, *İzahatlı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara: Balkanoğlu Matbaacılık, 1970.
- TANDOĞAN Haluk, *Türk Mesuliyet Hukuku*, Birinci baskıdan tıpkı basım, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2010.

- TAŞDELEN Aziz, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- TOROSLU Nevzat, Haluk TOROSLU, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 24.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- TUNCER Selahattin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1971.
- TUNCER Selahattin, “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan*, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul: İ.Ü. Yayını No:4099, 1998, ss. 145-146.
- URUŞAK Uğur, *Ceza Hukukunda Hukuka Uygunluk Sebebi Olarak Bir Hakkın Kullanılması*, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2010.
- UYAR Talih, Alper UYAR, Cüneyt UYAR, *İcra Hukukunda Haciz*, 3.b., Ankara: Bilge Yayınevi, 2016.
- UYANIK Halit, *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- ÜNVER Yener, “Türk Ceza Kanunu’nun ve Ceza Kanunu Tasarısının İnternet Açısından Değerlendirilmesi”, İstanbul, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.59, S. 1-2 (2001), ss. 51-154.
- ÜNVER Yener, Hakan HAKERİ, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 14.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- ÜSTÜN Gül, *İdare Hukuku Boyutuyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu*, 1.b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Ceza Yaptırımları Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi SBE, 2010.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, 1.b., İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.
- ÜZÜLMEZ İlhan, “Dolaylı Faillik”, Kayseri, *EÜHFD*, C. I, S. 2 (2006), ss. 79-96.
- YARDIMCI Taner Emre, “İcra Takibi Yoluyla Bitcoin Alacağının İleri Sürülmesi ve Borçlunun Bitcoininin Haczedilmesi”, Ankara: *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXIII, S. 3 (2019), ss. 97-128.
- YAŞAR Osman, *Uygulamalı ve Yorumlu Ceza Muhakemesi Kanunu Cilt I*, 7.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017.

- YAVUZ Nihat, *Muvazaa İnançlı İşlem Namı Müstear ve Kanuna Karşı Hile Davaları*, 3.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- YENİSEY Feridun, Ayşe NUHOĞLU, “Yazılı Başvuru Şartının Hukuki Niteliği”, İstanbul, *Kazancı Hukuk Araştırmaları Dergisi*, S. 101 (2013), ss. 97-108.
- YENİSEY Feridun, Ayşe NUHOĞLU, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 7.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.
- YERLİKAYA Gökhan Kürşat, *Açıklamalı ve İctihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012.
- YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Türk Vergi İcra Hukukunda Devlet Kavramının Niteliği ve İşlevi”, İstanbul, *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.6, S. 2 (2018), ss. 243-251.
- YETKİN Erdi, “Bankacılık ve Sermaye Piyasası Suçlarına İlişkin Muhakeme Kuralları”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIX, S. 3 (2015), ss. 403-434.
- YILMAZ Merve, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi SBE, 2017.
- YURTCAN Erdener, *Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi*, 9.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.

İnternet Kaynakları

- <http://www.kazanci.com.tr>
- <https://www.hukukturk.com>
- <http://www.tdk.gov.tr>
- <http://www.anayasa.gen.tr>
- <http://www.mevzuat.gov.tr>
- <http://www.gib.gov.tr>
- www.anayasa.gov.tr
- www.geliruzmani.com
- <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr>
- <http://www.tbb.gov.tr>

<https://www.interpol.int/Crimes/Financial-crime>

<https://www.hmb.gov.tr/masak-vizyon-misyon>

<https://www.tobb.org.tr>

<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv>

<http://sozluk.gov.tr>

<https://legal.com.tr>

<https://www.lexpera.com.tr/mevzuat>

<https://www.tkgm.gov.tr>

<http://www.sozluk.adalet.gov.tr>

<https://www.altalex.com/documents/news/2014/12/09/del-reato>

<https://vetkontrol.tarimorman.gov.tr>

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar>

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı	Erdem Utku		ÇAKIR
Doğum Yeri ve Yılı			
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı	
Lise	1996	2000	Kanuni Yabancı Dil Ağırlıklı Lisesi
Lisans	2000	2005	Selçuk Üniversitesi
Yüksek Lisans	2011	2014	Uludağ Üniversitesi
Doktora	2014		Uludağ Üniversitesi
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı	Çalışılan Kurumun Adı	
1.	2005	2008	Sezgin Hukuk Bürosu
2.	2009	2010	Termopet Petrol Dağıtım Ltd.Şti Hukuk Mş.
Üye Olduğu Bilimsel ve Meslekî Kuruluşlar	Ankara Barosu		
Katıldığı Proje ve Toplantılar	Çeşitli Ülkelerde Vergilemenin Anayasal Temellerinin Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, ARAŞTIRMA PROJESİ, Araştırmacı:MERCİMEK FULYA,Araştırmacı:ÇAKIR ERDEM UTKU,Araştırmacı:ASA SEMİH,Yürütücü:GERÇEKADNAN,Araştırmacı:BAKAR TÜREGÜN FERİDE, , 15/04/2012 - 20/11/2013 (ULUSAL)		
Yayınlar:	1. Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt.63, ss.81-130, 2014 2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2013 3. Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları, Legal Mali Hukuk, cilt.16, ss.943-978, 2020 4. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yer Alan Suçların Muhakemesinde Dava Şartı Olarak İhbar, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi, cilt.1, ss.65-92, 2020		
Diğer:			
İletişim (e-posta):			
Tarih		:	
İmza		:	
Adı-Soyadı		Erdem Utku ÇAKIR	