

6183 SAYILI AATUHK m. 110 KAPSAMINDA KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇU

*The Crime of Preventing The Collection of Public Claims Within The
Scope of AATUHK No. 6183 Art. 110**

Arş. Gör. Seda Yağmur SÜMER**

ÖZ

Devlet kamu hizmetlerini kanuni düzenlemeler vasıtasıyla getirdiği birtakım mali yükümlölüklerle karşılar ve sürdürür. Amme alacağı da bu mali yükümlölüklerden doğmaktadır. Amme alacakları, özel alacakların tahsilinden farklı olarak kamu gücüne dayanarak cebren

* Bu çalışma Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Doktora Programı kapsamında, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR tarafından verilen “*Kamu İcra Hukuku*” dersi kapsamında hazırlanmış seminer çalışmasının gözden geçirilmiş, düzeltilmiş-düzenlenmiş halidir. Bu nedenle gerek ders süresince gerek yayın süresince değerli bilgi ve görüşlerini bizlerle paylaşarak desteğini esirgemediği için Saygıdeğer hocam Dr. Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR’a teşekkürü bir borç bilirim.

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakóltesi, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı, İzmir (sedayagmur.sumer@deu.edu.tr), ORCID: 0000-0001-8071-1889.

Makale Geliş Tarihi: 18.07.2022

Makale Kabul Tarihi: 29.11.2022

⇒ Atıf Şekli: Seda Yağmur Sümer, “6183 Sayılı AATUHK m. 110 Kapsamında Kamu Alacağıınin Tahsiline Engel Olma Suçu”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, 18/1 (2023), 283-336.

⇒ Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.



tahsil edilebilmektedir. Amme alacaklarının tahsil usulü Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) düzenlenmiş iken; özel alacakların ne şekilde tahsil edileceği İcra ve İflas Kanunu'nda (İİK) düzenlenmiştir. Kamu alacağını tahsil sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi ve kamu alacağının tehlikeye düşmemesi adına kanun koyucu AATUHK'da birtakım önleyici tedbirler düzenlenmiştir. Bu tedbirlere ek olarak bazen ek güvence niteliğinde suç tipi düzenlemelerine de yer verilmiştir. Çalışmamızın konusunu bu mak-sat ile AATUHK'da yer verilen düzenlemelerden olan "Amme Alacağı-nın Tahsiline Engel Olma Suçu" oluşturmaktadır. Çalışma suç tipini suç genel teorisi ışığında ele alarak suç düzenlemesinde ve uygulamada yaşanan sorunlara değinmeyi hedeflemektedir. Ayrıca yeri geldikçe özel alacakların tahsiline ilişkin kuralları düzenleyen İİK'da yer alan "Alacaklısını Zarara Sokmak Kastıyla Mevcudu Eksiltme Suçu" ile karşı-laştırma yapılacaktır. Böylece kamu alacakları ile özel alacakların tah-sil mekanizmaları da karşılaştırılmış olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Amme Alacağı, Tahsile Engel Olma, Kamu Alacağı, İhtiyati Haciz, İhtiyati Tahakkuk.

ABSTRACT

The state carries out public services, by means of a number of financial obligations that are regulated under legislative acts. Public claims arise from these financial obligations. Unlike the collection of private claims, the collection of public claims can be collected from citizens on by using public power. In order to ensure the collection of public claims can be carried out in a healthy way and that the public claims are not compromised, the legislator has organized a number of preventive measures under AATUHK. While the collection procedure of public receivables is regulated in AATUHK; collection procedure of private receivables is regulated under İİK. In addition to these measures, it has sometimes included some criminal regulations as additional assurance. The type of crime that is the focus of our study is the "Crime of Preventing Collection of Amme Receivables", which is one of the

regulations contained in the AATUHK for this purpose. The study aims to address the problems experienced in criminal legislation and practice by considering the type of crime in the light of the general theory of crime. In addition, when appropriate, a comparison will be made with the "Crime of Reducing Assets with the Intention of Harming the Creditor" in the İİK, which regulates the rules regarding the collection of private claims. Thus, the collection of public claims and private claims will also be compared.

Keywords: Public Claims, Non-Collection, Public Receivables, Lien Prudence, Precautionary Accrual.

GİRİŞ

Devlet kamu hizmetlerini sunarken kamu harcamalarını finanse edebilmek adına mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu mali kaynaklardan biri de kamu alacağıdır. Devlet kamu alacağını özel hukuk alacaklarından farklı olarak kamu gücünü kullanarak cebren ve bizzat tahsil edebilmektedir. Anayasa gereği temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale niteliği taşıyan devletin bu cebren tahsil yetkisinin kanuni düzenlemelerle ortaya konması gerekir. Özel hukuktaki İcra İflas Kanunu'nun (İİK)¹ işlevini Kamu İcra Hukukunda yerine getiren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK);² kamu alacaklarının takip ve tahsil sürecinde kullanılacak kamu gücünün hukuki çerçevesini oluşturmaktadır. Bu kanun kamu alacağıın tahsil ve takibinde izlenecek usul ve esasları ortaya koymakta kamu alacağıın tahsilinin güvenliğinin sağlanması için ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk gibi birtakım önleyici tedbirler içermektedir.

Bu tedbirlere ek olarak güvencenin sağlanamadığı bazı hallerde kanun koyucu ceza hukukuna başvurarak bazı suç tipleri düzenlemiştir. Bu suç tipleri genel olarak 6183 sayılı Kanun m. 107 ve devamında

¹ (R.G: 19/6/1932 tarih ve 2128 sayı).

² (R.G: 28/7/1953 tarih ve 8469 sayı).

düzenleme alanı bulmuştur. Çalışmaya konu suç tipi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Amme Alacağının Tahsiline Engel Olanlar" başlıklı 110. maddesinde düzenlenen "Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu" dur.

Bu bu çalışmada öncelikle suç tipiyle ilişkili temel kavramlara değinilecek genel olarak suç tipi tanıtılacaktır. Akabinde suç genel teorisi ışığında suçun unsurlarına değinilecek ve son olarak muhakeme süreci ele alınacaktır.

I. GENEL AÇIKLAMALAR ve TEMEL KAVRAMLAR

A. GENEL OLARAK

Hukuk sistemimizde bir alacağın tahsiline engel olunması alacaklının kamu yahut özel kişi olmasına göre farklı şekillerde düzenlenmiştir. Kamu alacağının tahsiline engel olma, kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenleyen 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiş iken gerçek yahut tüzel kişilerin alacaklarının tahsiline engel olma İİK'da yer almaktadır.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan suç tipi 6183 sayılı Kanun'un "Amme Alacağının Tahsiline Engel Olanlar" başlıklı 110. maddesinde: "Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını:

1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

2. (Değişik: 23/1/2008-5728/162 m.) Gizleyerek, 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 altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklinde düzenlenmiştir. Bu ve ilgili kanunda düzenlene diğer suç tiplerinin de amacı ceza hukuku kurumlarından yararlanarak kamu borçlusunun kötü

niyetli eylemlerine karşı kamu alacağı'nın tahsilini kolaylaştırmak ve bu konuda ortaya çıkabilecek engelleri ortadan kaldırmaktır.³

Kamusal olmayan özel alacaklar bakımından ise kanun koyucu İcra ve İflas Kanunu'nun 331. maddesinde yer alan "Alacaklısını Zarara Sokmak Kastıyla Mevcudu Eksiltme Suçu" başlıklı suçu düzenlemiştir.⁴ Gerek amme alacağı'nın tahsiline engel olma suçu gerekse alacaklısını zarara uğratmak kastıyla mevcudu eksiltme suçu başta düzenleme amaçları olmak üzere ortak noktalara sahiptir. Bu nedenle çalışmamızda bu iki suç tipi yer yer karşılaştırılacaktır.

B. TEMEL KAVRAMLAR

1. AMME (KAMU)ALACAĞI KAVRAMI

Devlet kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi ve finansmanının sağlanabilmesi için kamu gücüne dayanarak birtakım mali yükümlülükler getirmiştir. Bu yükümlülüklerle karşılık gelen kamu alacağı kavramı için doktrinde şu tanımlar söz konusudur: "Devletin yüküm ya da borç

³ Burak Pınar ve Pınar Bacaksız, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (III – Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçları)", Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi. 4/9, (2008): 112; Mustafa Balcı, Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021), 1210; Murat Duman, "Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibati Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması", Mali Çözüm Dergisi. 26/134 (Mart-Nisan 2016): 114.

⁴ "Alacaklısını zarara sokmak kasdiyle mevcudunu eksiltme borçluların cezası: Madde 331- (Değişik: 31/5/2005-5358/1 m.) 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 aldığı veya alacaklı alacağını alamadığını ispat ettiği takdirde, altı aydan üç yıla kadar hapis ve bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. İflas takibinden veya doğrudan doğruya iflas hallerinde iflas talebinden önce birinci fıkradaki fiilleri işleyen borçlu hakkında da bu fiiller başka bir suç oluştursa dahi bu hükümler uygulanır. Konkordato mühleti veya iflasın ertelenmesi talebinden önceki iki yıl içinde ya da konkordato mühleti talebi veya iflasın ertelenmesi süresinden sonra birinci fıkradaki fiilleri işleyen borçlu hakkında da bu hükümler uygulanır. Taşınmaz rehini kapsamında bulunan eklentinin rehin alacaklısına zarar vermek kastı ile taşınmaz dışına çıkarılması halinde, eklentinin zilyedi iki yıldan dört yıla kadar hapis ve bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu suçlar alacaklı'nın şikâyeti üzerine takip olunur."

*ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu geliri”;*⁵*“kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla, kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirler”;*⁶*“devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacaklar”.*⁷

Devlet kamu alacağını kamu gücünü kullanarak cebren ve bizzat tahsil edebilmektedir. Dolayısıyla temel haklara ciddi bir müdahale söz konusu olmaktadır. Bu durum karşısında devlet temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale niteliği taşıyan bu cebren tahsil yetkisine ilişkin usul ve esasları Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile ortaya koymuştur.⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 3. maddesinde *“1 inci ve 2 nci maddeler şümulüne giren alacakları... ifade eder”* şeklinde gönderme yapılarak bir tanımlama yapılmamıştır. Hükmün göndermesi ile AATUHK m. 1⁹ ve m. 2’ye¹⁰ bakıldığında bir tanımlamadan ziyade amme alacağı kavramının kapsamının kamu hukukuna ilişkin vergi, resim, harç, vergi cezası,

⁵ Mualla Öncel vd., Vergi Hukuku, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2019), 171-172.

⁶ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 502-504; Yusuf Karakoç, Kamu İcra Hukuku Bilgisi, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2020), 53-54; Yusuf Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2020), 25.

⁷ Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım,2017), 3.

⁸ Cemal Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan Özel Sayısı/16, (2014):4573.

⁹ *“Kanunun şümulü”: “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.”*

¹⁰ *“Tahsili, Tahsili Emval Kanununa atfedilen alacaklar”:*“Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.”

ceza yargılaması giderleri gibi asli ve gecikme zammı ve faiz gibi ferî olmak üzere bütün alacakları içerdği görülmektedir.¹¹

Bununla birlikte kamu idarelerinin sözleşmeden, haksız fiilden veyahut sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları kamu alacağı kapsamında değildir. Fakat idarenin tabî olduğu özel kanunlarda bir düzenleme bulunması halinde 6183 sayılı AATUHK'ya göre tahsilat yapılabilecektir.¹² Görüldüğü üzere amme alacağı genel olarak 6183 sayılı Kanun'da yer alan usule göre tahsil olanağı olan her türlü alacağı içermektedir.¹³ Fakat özel hukuk sözleşmeleri, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme ile "*mülk gelirleri*" niteliğindeki alacaklar kamu alacağı kapsamında değildir. Çünkü devletin kamu hukukundan kaynaklı alacakları 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı niteliğinde olup özel hukuktan doğan alacaklar "*genel icra*" hukuku konusunu oluşturmaktadır.¹⁴ Kamu hizmetinin mali kaynağı niteliğindeki kamu alacaklarının etkili ve kısa sürede tahsili bakımından bu şekilde bir ayırım gerekli olup bu durum kamu alacağı'nın tahsilinde kamu gücünün

¹¹ Karakoç, Genel Vergi, 629-632; Karakoç, Kamu İcra, 84-85; Karakoç, Vergi Yargısı, 30-36; S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, (İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2013), 302; Selim Kaneti vd., Vergi Hukuku, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 567; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), (Bursa: Ekin Basım Yayın, 2022), 344-345; Turgut Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2018), 20; Yılmaz Özbacı, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 2012), 48-49; Gerçek, 3; Fatih Saraçoğlu ve Elif Pürsünlerli Çakar, Vergi Hukuku, (Ankara: Gazi Kitapevi, 2019), 127; Özgür Biyan, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), (Bursa: Dora, 2018), 299; Binnur Çelik, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, (İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002), 24-25; Barış Bahçeci, Kamu Alacağını Takip Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 27 vd; Mahmut Coşkun, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 36-37; Mine Toktaş, Kamu Alacağı'nın Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları: Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009); Mustafa Lütfi Tombaloğlu, Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011), 21; Ahmet Erol, 6183 Sayılı AATUHK Kapsamında Taşınmaz Mal Hacı ve Satışı, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010), 41, 66; Mine Uzun Çam, Kamu Alacağı'nın Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 16.

¹² Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019), 306.

¹³ Edip Şimşek, Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, (İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1996), 33.

¹⁴ Karakoç, Genel Vergi, 629; Karakoç, Kamu İcra, 91.

kullanılarak yaptırım uygulanabilmesi ihtiyacından kaynaklanmaktadır.¹⁵

2. KAMU BORÇLUSU KAVRAMI

Kamu borçlusu kavramı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3. maddesinde "Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri" şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere kamu borçlusu kavramı vergi yükümlüsü kavramından daha geniştir.¹⁶

II. AMME ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN UNSURLARI

A. SUÇLA KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Bu suç tipi ile korunan hukuki değer genel olarak "kamu düzeni ve kamu yararı" şeklinde ifade edilmelidir. Zira bu suç tipi ile kanun koyucu kamu hizmetlerinin finansal kaynaklarına ulaşmasında ortaya çıkabilecek engelleri ortadan kaldırmayı ve ihtiyaç duyulan kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması amacıyla tahsili kolaylaştırmayı hedeflemektedir.¹⁷ Yine ayrı bir suç düzenlemesinde bu fiillere yer verilmesinin temel nedenlerinden bir diğeri de mükellef beyanına dayalı bir vergi sisteminde "defter, belge ve kayıtlara karşı toplumda duyulan güvenini" korumaktır.¹⁸

¹⁵ Yusuf Karakoç; "Kamu Alacaklarının Tahsili; Kamu İcra Hukuku", Vergi Sorunları Dergisi, 153 (Haziran 2001): 125.

¹⁶ Karakoç, Genel Vergi, 640; Karakoç, Kamu İcra, 96; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, 349.

¹⁷ Pınar ve Bacaksız, "5237 Sayılı", 115; İsa Başbüyük, "Kamu İcra", "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m. 110-114)", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16/Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Özel Sayısı (2014): 4615.

¹⁸ Erdem Utku Çakır, "Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi, 2021), 97.

B. SUÇUN MADDİ UNSURLARI

1. Suçun Konusu

Bu suç tipinin maddi konusu kamu borçlusunun mal varlığıdır. Burada sözü edilen kamu borçlusu, hakkında kamu alacağına ilişkin takip işlemlerine başlanmış kamu borçlusudur.¹⁹

2. Suçun Faili

Bu suçun faili “*kamu borçlusu*” olup bu suç herkes tarafından işlenemeyeceği için özgü suç niteliğindedir. Bu suç tipi bakımından kamu borçlusu kavramı geniş ve bir üst kavram olup içerisinde vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergi ceza muhatabı gibi kavramları da barındırmaktadır. Kamu borçlusunun bu suçun faili olarak kabul edilebilmesi için hakkında ***takip işlemlerine başlanmış olması*** aranmaktadır. Nitekim hükümde “*hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu*” denilerek bu husus vurgulanmak istenmiştir.²⁰ Bir başka deyişle sadece ileride takip işleminin gerçekleşeceği varsayımının ortaya çıkması yahut ihtiyati haciz/tahakkuk kararının henüz kesinleşmemiş olması halinde bu suçun faili olunamayacaktır. Yargıtay bir kararında “*6183 Sayılı Kanun'un 110. maddesinde düzenlenen suçun oluşabilmesi için amme alacağıının tahsili için borçlu hakkında takibe başlanılmasının zorunlu olduğu, hakkında takip yapılan borçlunun kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarından bir kısmını veya tamamını anılan maddede belirtilen seçimlik hareketlerden bir ya da birden fazlasını gerçekleştirmek suretiyle amme alacağıının tahsiline engel olması gerektiği, sanık ...'un vergi borcu tehditi altında bulunduğu ve bu sebeple üzerine kayıtlı mal bulundurmuyarak tüm malvarlığını eski eşi sanık ... adına kaydettir-*

¹⁹ Çakır, “Amme”, 102.

²⁰ Candan, Açıklamalı Amme, 613; Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), (Bursa: Ekin Basım Yayım, 2016), 430; Coşkun, Amme Alacakları,1242; Kazım Yılmaz, Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, (Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2006), 1057; Çakır, “Amme”, 104; 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, (İstanbul: Arıkan Basım Yayım, 2005), 475-476.

diğinin isnat edilmesi karşısında; Selçuk aleyhine amme alacağıının tahsili için yapılan herhangi bir takip olup olmadığı, yapılan takip var ise hangi malvarlığı değerlerinin Mecnun'a devredildiği hususunda ilgili kurumlardan gerekli evrakların aslı veya onaylı suretlerinin getirtilerek dosya içerisine alınıp tüm delillerle birlikte değerlendirilmesinden sonra hasil olacak sonuca göre sanıklar Selçuk ve Mecnun'un hukuki durumlarının tayin ve takdir edilmesi gerekirken eksik inceleme ve yetersiz gerekçelerle yazılı şekilde mahkumiyetlerine karar verilmesi..."ni bozma nedeni olarak kabul ederek takip işlemlerinin başlamış olmasının gerekli olduğunu ve somut olayda takip işleminin mevcut olup olmadığıının dikkatle ele alınması gerektiğini vurgulamıştır.²¹

Takep muamelesi kavramı genel olarak AATUHK'nın 54. maddesi ve devamında yapılan işlemlerin bütünü olarak tanımlanabilir²². Fakat kanun koyucu burada takip muamelesi gibi üst bir kavram kullanarak taraf takip işlemini mi yoksa icra takip işlemini mi olduğu yönünde bir açıklık getirmemiştir. Bu nedenle bu husus doktrinde tartışmalara neden olmuştur:

Doktrinde bir görüşe göre;²³ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. ve 17. maddelerinde düzenlenen ihtiyati haciz/tahakkuk gereğince kamu borçlusu hakkında haciz işlemine başlanmış (kesin haciz niteliği kazanmış) ise bu zaman dilimi içerisinde suç tipinde yer alan seçimlik fiillerden biri işlenirse artık failin kastı olduğu kabul edilerek bu suç uygulama alanı bulacaktır. Çünkü burada ödeme emri gönderilmese de tahakkuk etmiş alacaklara ilişkin borçlunun mal bildiriminde bulunması da takip işlemlerinin başladığını göstermektedir.²⁴

²¹ Yargıtay 5. Ceza Dairesi, 2014/10154 E, 2018/196 K, 16.01.2018, www.kazanci.com, (23.11.2022).

²² Duman, "Kamu Alacağıının", 115.

²³ Pınar ve Bacaksız, "5237 Sayılı", 116; Özbalcı, Amme Alacakları, 892.

²⁴ Hakan Arslaner ve Demet Akdeniz, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı", Sayıştay Dergisi. 95 (Ekim-Aralık 2014): 103.

Aksi yöndeki görüşe göre ise;²⁵ ödeme emrinin tebliği aşamasından önce ihtiyati haciz/tahakkuk kurumları gerekçe gösterilerek bu suç uygulama alanı bulamaz. Çünkü bu kurumlara kamu alacağı'nın ödenmesine ve tahsiline ilişkin güvence sağlamak amacıyla başvurulmaktadır. Nitekim bu kurumların bir takip işlemi olup olmadığı hususu da tartışmalıdır. Bu nedenle burada bir takip işlemi söz konusu olup bir icra takibi söz konusu olmadığından bu suç tipi uygulama alanı bulamayacaktır.

Nitekim aynı yöndeki bir başka görüşe göre;²⁶ teminatlı alacaklar bakımından kamu alacağı teminata bağlandığı için artık borç tahsil edilecek ve imkansızlık söz konusu olmayacaktır demek isabetsiz olacaktır. Çünkü kamu borçlusu teminatın kısmen veyahut tamamen değer kaybetmesine sebep olabileceği gibi borç miktarının artması durumunda ek teminat istenmemiş ise artık bu suçun uygulama alanı bulacağını kabul etmek gerekir.

Yine doktrinde bir başka görüşe göre ise;²⁷ takip yollarını tek tek ele alarak takibin başlayıp başlamadığının tespit edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Kanaatimizce; kural olarak vadesinde ödenmeyen bir kamu alacağı'nın varlığı halinde kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilerek takip işlemi başlamış olacaktır.²⁸ Ancak bazı hallerde bu kuralın dışında bir usul seyri olduğu görülmektedir. Örneğin; ihtiyati haciz kurumunda kural olarak kesinleşmiş bir amme alacağı'nın varlığı aranmaktadır. Çünkü gerek ihtiyati haciz gerek ihtiyati tahakkuk kurumla-

²⁵ Başbüyük, "Kamu İcra", 4617-4618; Duman, "Kamu Alacağı'nın", 115-116; Yılmaz, Kamu (Amme), 1057.

²⁶ Duman, Duman, "Kamu Alacağı'nın", 115.

²⁷ Yazar: "Teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibinde fail sıfatının kazanılması, Haciz yoluyla takipte fail sıfatının kazanılması, İflas yolu ile takipte fail sıfatının kazanılması (bu süreci de Genel (adi) iflas yoluyla takip, Kambyo senetlerine dayanan iflas yoluyla takip ve Doğrudan doğruya iflas yoluyla takip" şeklinde temel bir ayırım yaparak ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk bakımından ayrı bir değerlendirme yapmıştır. Detaylı açıklama için bakınız: Çakır, "Amme", 107-118.

²⁸ Muhsin Koçak, Vergi-İcra Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018), 229-230.

rı bir takip işlemi olmayıp kamu alacağının tahsilini güvence altına almayı sağlamakta ve kamu alacağının tahsilini kolaylaştırmaktadır²⁹. Fakat AATUHK m. 27, 29 ve 30 bakımından artık kesinleşmiş bir amme alacağı söz konusu olduğu için iptal davasına konu fiiller bakımından yapılacak ihtiyati haciz işleminde artık bir takip işleminden söz edilebilecektir³⁰. Çünkü ihtiyati haciz tedbiri yalnızca tahakkuk etmemiş borçlar bakımından değil tahakkuk etmiş fakat vadesi gelmemiş kamu alacakları veya tahakkuk etmiş ve ödeme vadesi gelmekle birlikte ödeme emirinin henüz gönderilmediği/gönderilemediği kamu alacakları bakımından da uygulama alanı bulmaktadır³¹. Hal böyle iken somut olayda yer alan takip yolunun usul süreci ayrıca ele alınmalıdır. Çünkü her bir takip yolunun borcun kesinleşmesi ve takip işlemlerinin başlaması noktasında kendine has usûl süreçleri olduğundan genel geçer kurallar ile çözümlenmek isabetsiz olacaktır.

3. Suçun Mağduru

Her ne kadar doktrinde bu suçun mağdurunun “*maliye hazinesi*” olduğu belirtilse de burada korunan hukuki değer kamu yararı olduğu için spesifik olarak bir kurum ya da kuruluşu mağdur olarak göstermek isabetli olmayıp burada genel olarak mağdurun kamu ya da toplum olduğunu söylemek gerekir. Çünkü suça konu alacak gerçek ya da tüzel kişiye ait olmayıp kamuya ait bir alacaktır. Maliye Hazinesi alacağına ulaşamamakta veyahut ulaşması tehlikeye düştüğü için bu suç bakımından ancak suçtan zarar gören konumunda olabilir³². Bununla birlikte doktrinde Maliye Hazinesi'nin bu suç tipinin kamu hizmetlerinin finansal kaynaklarını korumayı amaçlaması nedeniyle suçun

²⁹ Öncel vd., Vergi Hukuku, 181; Karakoç, Genel Vergi, 646; Karakoç, Kamu İcra, 118; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, 370-372; Kaneti vd., Vergi Hukuku, 573,576; Sacit Önen, Genel Vergi Hukuku, (Ankara: Detay Yayıncılık, 2017), 160; Taşkan, 308; Saraçoğlu ve Çakar, Vergi Hukuku, 131; Biyan, Vergi Hukuku, 324.

³⁰ Ahmet Emrah Geçer, “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 25/1 (2017):224.

³¹ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 197.

³² Başbüyük, “Kamu İcra”, 4619; Çakır, “Amme”, 104

mağdurlarından biri olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir³³.

4. Fiil

Bu suç seçimlik hareketli bir suç olup kanunda suçun maddi unsurları arasında belirtilen hareketlerden birisinin yapılması suçun oluşması için yeterli olacaktır. Bu seçimlik hareketler şunlardır:

a) Mülkünden Çıkararak Gerçek Surette Varlığını Yok Etme veya Azaltma

Bu seçimlik hareketin oluşması için failin tüm malvarlığını tüketmesi gerekmez. Failin mülkünün bir kısmını malvarlığından çıkarması halinde de bu seçimlik hareket oluşacaktır.

Failin mülkiyetindeki malvarlığı taşınır veyahut taşınmaz olabileceği gibi bir hak da olabilir. Bu kapsamda üst ya da kaynak hakkı, fikri mülkiyete konu haklar da bu seçimlik harekete konu olabilecektir. İfade etmek gerekir ki bu fiil icrai hareketle olabileceği gibi³⁴ ihmali hareketle de gerçekleştirilebilecektir.

Doktrinde bir görüşe göre; “mülkünden çıkarma” deyiminin muğlak olması ve hukuki bir kavram olmaması nedeniyle ceza hukuku anlamında kanunilik ilkesini zedelemektedir. Yine aynı görüş mülkünden çıkarma fiiline ilişkin ihmali hareket örneği olarak; kamu borçlusunun bahçesindeki meyveleri toplamaması ve bunun netice-

³³ Pınar ve Bacaksız, “5237 Sayılı”, 117.

³⁴ “Somut olayda da, sanığın yetkilisi olduğu ... Gıda İşletmeciliği Ltd. Şti.'nin, Sakarya SGK İl Müdürlüğüne olan borcundan dolayı SGK tarafından 6183 Sayılı Kanuna göre yapılan takibat sonucu şirkete ait 2486 ada 46 parsel sayılı taşınmazın 24.11.2011 tarih 733 yevmiye ve 09.04.2012 tarih 2399 yevmiye numara ile haczolunduğu, sanık ...'un sahte haciz kaldırma yazısı ile taşınmaz üzerindeki haczi kaldırarak taşınmazı şirkete vekaleten sanık ...'e satmak sureti ile mülkünden çıkarttığı dikkate alınarak; sanığın eyleminin, 6183 Sayılı Kanun'un 110. maddesinde düzenlenen “Amme alacağı'nın tahsiline engel olma” suçunu oluşturup oluşturmayacağı'nın karar yerinde tartışılmasından sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri yerine suç vasfında hatalı değerlendirme ile nitelikli dolandırıcılık suçundan mahkumiyet hükmü kurulması...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2021/12712, K. 2021/7918, 06.10.2021, www.kazanci.com, (28.06.2022).

sinde çürüyüp düşmelerini ve “ekonomik bir değerinin kalmayışını” örnek göstermektedir.³⁵

Kanaatimizce yazarın burada verdiği ihmalî hareket örneği isabetli değildir. Bu ihmalî hareket “*telef etme/ya da değer düşürme*” fiillerine örnek olarak gösterilebilir. Çünkü örnekte ihmalî hareket neticesinde kamu borçlusunun mal varlığı değer kaybetmekte belki de telef olmaktadır. Nitekim yazar verdiği örnekte “*ekonomik bir değerinin kalmayışı*” gibi açık bir ibare kullanarak değer düşmeyi veyahut telef etmeyi işaret etmektedir.

b) Telef Ederek veya Değerden Düşürerek Gerçek Surette Varlığını Yok Etme veya Azaltma

Telef etme; malların değerinin tamamının kaybedilmesi veyahut bir daha kullanılmayacak hale getirilmesi iken değerden düşme kısmi bir değer kaybını ifade eder. Burada önem arz eden husus kaybın failin fiilinden kaynaklanması gerektiğidir. Örneğin kamu borçlusunun icra takibi sonucu satılacak arabasını yakarak kullanılmaz hale getirmesi telef etme iken; camlarını kırarak, iç aksamına zarar vermesi değer kaybıdır. Hayatın olağan akışında yıpranma, piyasa koşulları gibi faktörlerle değer kaybetmesi bu kapsamda kabul edilmemelidir. Yine belirtmek gerekir ki telef etmenin kapsamını kamu borçlusunun taşınır-taşınmaz her türlü malları oluşturmaktadır.³⁶ Değerden düşmenin tespiti; her somut olay bakımından hâkimin bilgi ve tecrübesi ile tespit edilebileceği gibi uzmanlık gerektiren bir durumun bulunması halinde bilirkişi vasıtasıyla da yapılabilecektir.³⁷

³⁵ Çakır, “Amme”, 133-134.

³⁶ Pınar ve Bacaksız, “5237 Sayılı”, 118; Arslaner ve Akdeniz, “6183 Sayılı”, 104; Çakır, “Amme”, 137-138.

³⁷ Çakır, “Amme”, 139-140.

c) Gizleyerek, Kaçırarak, Muvazaa Yolu ile Başkasının Uhdesine Geçirerek veya Aslı Olmayan Borçlar İkrar Ederek yahut Alındılar Vererek Gerçeğe Aykırı Surette Varlığını Yok Etme veya Azaltma

Kanun koyucu burada sayılan tüm fiiller bakımından “gerçeğe aykırı surette” kıstasını arayarak aslında kamu borçlusunun asıl niyetini gizli tutmasını ve alacaklı idareyi aldatma amacıyla hareket etmesini ifade etmeye çalışmıştır.³⁸

Gizlemek veya kaçırmak eylemi ile kastedilen kamu borcuna konu malların bulunmasını imkânsız hale getirmektir. Fakat bu gruptaki malların mal beyanında gösterilmemesi veyahut eksik gösterilmesi AATUHK m. 110 değil de eksik ya da gerçeğe aykırı mal beyanında bulunduğu için 111. maddede düzenlenen Gerçeğe Aykırı Mal Bildirimi Suçu'na vücut verecektir. Örneğin; kamu borçlusunun gerçekte olmayan borçlara ilişkin senet imzalaması gizlemek fiili olarak nitelendirilecektir.³⁹

İfade etmek gerekir ki failin malı vermemesi başlı başına gizlemek ya da kaçırmak fiili olarak kabul edilemeyeceği için bu suça vücut vermeyecektir. Fakat bu fiillere konu muameleler 6183 sayılı Kanun'un 30. maddesi⁴⁰ gereğince hükümsüz sayılarak 24. maddeye konu edilip iptal davası açılacaktır.

Doktrinde bir görüşe göre; kamu borcu sebebiyle haczedilerek faille yediemin olarak bir malın bırakılması ve failin bunu teslim etmemesi halinde artık 6183 sayılı Kanun m. 110 değil Türk Ceza Kanunu (TCK) m. 289'da düzenlenen “Muhafaza Görevini Kötüye Kullanma

³⁸ Çakır, “Amme”, 140-141.

³⁹ Candan, Açıklamalı Amme, 614; Arslaner ve Akdeniz, “6183 Sayılı”, 104.

⁴⁰ “Amme alacağı'nın tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar: Madde 30 - Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağı'nın bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.”

Suçu” vücut bulacaktır⁴¹. Yargıtay ise aksi görüşte olup yed-i emin olarak teslim edilen araçların tebligata rağmen vergi dairesine götürmemesinin teslim amacı dışında tasarrufta bulunma sayılamayacağı için Muhafaza Görevini Kötüye Kullanma Suçu’nun unsurlarının oluşmadığını kabul etmektedir.⁴²

Yargıtay da fiili haczin gerçekleşmediği durumda kamu borçlusunun hacze konu malı sadece teslim etmemesi eylemini mal üzerinde bir tasarruf söz konusu olmadığı için AATUHK m. 110 kapsamında suç olarak nitelendirmemektedir.⁴³

⁴¹ Başbüyük, “Kamu İcra”, 4620.

⁴² “6183 sayılı Yasa’ya muhalefet suçu yönünden; amme alacağının tahsiline engel olanlar başlığını taşıyan anılan yasanın 110. maddesinde “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 surette gizleyerek, 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” sanığın cezalandırılacağı öngörüldüğü, somut olayda sanığın kendisinde bulunan haczedilir araçları 15 günlük süre içerisinde teslim etmemesinin yasada tarifi yapılan eylemlere uymadığı; Muhafaza görevini kötüye kullanma suçu yönünden ise; failinin, kendisine yed-i emin olarak teslim edilen hacizli malları saklayarak koruma ve yetkili merci tarafından istenildiğinde kendisine teslim edilen yerde iade etmekle yükümlü olduğu, somut olayda yed-i emin olarak teslim edilen araçların tebligata rağmen vergi dairesine götürmemesinin teslim amacı dışında tasarrufta bulunma sayılamayacağı, hacze konu 5 adet aracın trafik kayıtlarına yakalamalı haciz şerhleri konulması üzerine yakalanarak vergi dairesine teslim edildiği, sanığın hacizli araçları vergi dairesi tarafından belirlenen günde vergi dairesine götürmemesi biçimindeki eyleminin, teslim amacı dışında bir tasarruf olarak değerlendirilemeyeceği; Bu nedenlerle, yüklenen her iki suçun da yasal unsurlarının oluşmadığı gözetilmeden, sanığın her iki suçtan beraati yerine, delillerin takdirinde yanılığa düşülme suretiyle yazılı şekilde hükümler kurulması...”, Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 25.11.2014, E. 2014/21343, K.: 2014/19849, <https://legalbank.net>, (23.11.2022).

⁴³ “Somut olayda; Adalet Bakanlığınca yasa yararına bozma yasa yoluna başvurulurken gösterilen neden, “sanığın vergi borcu nedeniyle haczedilip kendisine yediemin olarak teslim edilen menkul malları yapılan uyarıya rağmen süresi içinde ilgili mercie teslim etmemekten ibaret eyleminin yasada tarifi yapılan suçta uymadığından bahisle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasanın 110. Maddesinde yazılı suçun unsurlarının oluşmadığına” ilişkin olup; kesinleşen bir mahkûmiyet hükmünde “suçun unsurlarının oluşmadığı” hususu yasa yararına bozma konusu yapılabileceğinden, Özel Dairece “kesinleşen hükümlerde delil ve takdirde hataya düşüldüğünden bahisle kanun yararına bozma yoluna gidilemeyeceği” gerekçesiyle yasa yararına bozma isteminin reddine karar

Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu verdiği bir kararda “Yargılamaya konu olan, vergi borcundan dolayı vergi dairesine veya icra memurluğuna teslimi istenen araçların uyarıya karşın teslim edilmemesi eyleminin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa'nın 110. maddesinde yazılı seçimlik hareketli suçu oluşturabilmesi

verilmesinde isabet bulunmamaktadır.”, Yrg. CGK, 23.6.2009, E. 2009/7-69, K. 2009/176, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“6183 sayılı yasanın "Amme Alacağı'nın Tahsiline Engel Olanlar" başlığını taşıyan 110. maddesinde; "Amme alacağı'nın 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 muvazaa 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 cezalandırılacağı 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...”, Yargıtay 7. Ceza Dairesi., 22.9.2004, E. 2003/9934, K. 2004/10052, www.kazanci.com, (15.12.2021); Aynı yönde: Yrg. CGK, 5.5.2009, E. 2009/7-74, K. 2009/119, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“sanığın cezalandırılacağı öngördüğü cihetle, sanığın üç günlük sürede kayden haczedilen aracını temsil etmemesinin kanunda tarif edilen eylemlere uymadığı gözetilerek sanığın beraatine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi...”, Yargıtay 7. Ceza Dairesi, , 03.03.2004, E.2003/005849, K. 2004/2904, Aynı yönde: Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 22.05.2003, E. 2002/22873, K.2003/3178, Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 19.06.2017, E. 2016/9523, K. 2017/5925, <https://legalbank.net>, (23.11.2022).

“6183 sayılı yasanın Amme alacağı'nın tahsiline engel olanlar başlığını taşıyan 110. maddesi "Amme alacağı'nın 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 muvazaa 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 cezalandırılacağı öngördüğü cihetle, sanığın haczedilen aracını 15 günlük sürede teslim etmemesinin kanunda tarifi yapılan eylemlere uymadığı gibi bildirim tarihinden sonra borçlarını taksitle ödeyen sanığın karar tarihi itibarıyla de vergi borcunun da kalmadığı gözetilmeden yazılı şekilde sanığın mahkumiyetine karar verilmesi...”, Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2002/4134 E., 2002/3767 K. 25.03.2002 T., Timuçin Muşul, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (İstanbul: Legal Yayıncılık, 2004), 275; Yargıtay 7. Ceza Dairesi 22.02.2007, 2004/6412; 1052, Yargıtay 7. Ceza Dairesi 22.9.2004, 2003/9934; 10052, Yargıtay 7. Ceza Dairesi 20.2.2002, 1646/1981, Yargıtay 7. Ceza Dairesi 25.03.2002, 4134/3767 Benzer kararlar için bakınız: Coşkun, 1245-1248.

için, araçlara fiili haciz işleminin gerçekleştirilmiş olması zorunludur. Oysa somut olayda fiili haciz yapılmadığı için atılı suçun unsurları oluşmamıştır. Nitekim yerel mahkeme de beraat kararının gerekçesinde, 6183 Sayılı Yasanın 110. maddesinde yazılı suçun unsurlarını etraflıca tartışmak suretiyle, olayda unsurların gerçekleşmediğini açıkça belirtmiştir. Kararda bu nedenin yanı sıra ayrıca delil yetersizliğinden de söz edilmiş olması, isabetli bulunan ilk gerekçeyi geçersiz kılan bir husus olarak değerlendirilmemelidir.” demek suretiyle bu hususa dikkat çekmiştir⁴⁴. Bununla birlikte Yargıtay, failin hacizli malın yerini idareye bildirmeyerek kamu alacağının tahsilini zorlaştırması nedeniyle 6183 sayılı Kanun m. 110'un uygulama alanı bulacağı yönünde karar verdiği de görülmektedir.⁴⁵

Doktrinde Yargıtay'ın bu şekilde bir fiili haciz kıstası aramasının altında yatan temel nedenin haczedilen menkul malın değerinin fiili haciz esnasında belirlenmesi olduğu ifade edilmektedir.⁴⁶ Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu yakın tarihli bir kararında malı teslim etmeyen bir yedimeine verilen muhafaza görevini kötüye kullanma suçuna ilişkin hükmü, suçun maddi unsurunda tasarrufunun bulunmaması nedeniyle bozmuştur⁴⁷.

⁴⁴ YCGK, 27.11.2007, E. 2007/7-248, K. 2007/251, www.kazanci.com, (15.12.2021).

⁴⁵ Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 10.05.2018, E. 2018/1617 K. 2018/5899, <https://legalbank.net>, (23.11.2022).

⁴⁶ Çakır, "Amme", 149-150.

⁴⁷ "...söz konusu suça dair düzenlemede yedimeine açıkça mahcuz malı başka yere götürmek suretiyle teslim etme görevinin yüklenmediği, ancak teslim edenin, mahcuz malı muhafaza edenin adresine başvurarak iadesini istemesine karşın, yedimeinin 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 failin 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 yedimeinin sıfatıyla teslim edilen sanığın, söz konusu eşyayı icra dairesince bildirilen satış yerine getirmedeği 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,

Gerçeğe aykırı şekilde malı yok etmekten kasıt bu malın hukuken varlığına son verilmesidir.⁴⁸

Muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirmek ile mülkünden çıkarma seçimlik hareketleri birbirine benzese de ifade etmek gerekir ki farklı eylemlerdir. Burada sıklıkla kamu borçlularının yaptıkları savunmalarda mülkünden çıkarma fiillerine gerekçe olarak bir başka borcun ödenmesi gösterilmektedir. Mahkeme burada bu savunmanın gerçekliğini tespit edebilmek adına bu işlem ardından elde edilen kazançla ne yapıldığı, işlemin muvazaalı olup olmadığını, söz konusu borç bir icra takibine konu ise ilgili takipte bir ödemenin yapılıp yapılmadığı gibi hususları ele alarak bütüncül bir değerlendirme yapmalıdır.⁴⁹

yedieminin mahcuz eşyayı satış yerine götürme hususunda kanundan doğan bir yükümlülüğünün bulunmadığı mahcuz malın satış yerine götürülmemesinin TCK'nın 289. maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan suçun maddi unsuru kapsamında tasarruf olarak değerlendirilemeyeceği anlaşıldığından; saniğa atılı muhafaza görevini kötüye kullanma suçunun unsurlarının oluşmadığı kabul edilmelidir. Yargıtay, 02.10.2018, E. 2018/9-299, K. 2018/394, www.kazanci.com, (15.12.2021).

⁴⁸ Başbüyük, "Kamu İcra", 4620.

⁴⁹ Çakır, "Amme", 132-133.

"Saniğin ... plakalı aracını alacaklıyı zarara uğratma kasdıyla 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." Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 31.10.2013, E. 2012/24111, K. 2013/15751, www.kazanci.com, (15.12.2021).

"... saniğin 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..." Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.03.2013, E. 2012/10664, K. 2013/4690, www.kazanci.com, (15.12.2021).

"... 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, saniğa isnat edilen suç kastının oluşup oluşmadığının tespiti açısından satışı yapılan taşınmazlardan elde edilen paranın akabetinin ne olduğu, borç ödenmesinde kullanılıp kullanılmadığı, borç ödenmişse ilgili takip dosyaları

getirilerek 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 alacaklıya zarara sokmak kastıyla yapıp yapılmadığı hususunda sanığın hukuki durumunun tayini gerekirken eksik kovuşturma ile karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.” Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 11.07.2018, E. 2018/202, K. 2018/8447, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“Alacaklı bankadan kullanılan icra takibine konu olmayan yüksek miktartlı konut kredisine dair borcu ödemek için suçta 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 alacaklıya zarara uğratmak için mevcudunu eksiltmek suçunun manevi unsurunun, taşınmaz satışının alacaklıya 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.” Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 25.04.2018, E. 2016/8772, K. 2018/5120, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“sanığın anlaşmalı olarak boşandığı, boşanma ilamına göre, suçta 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..” Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 06.06.2018, E. 2016/14717, K. 2018/6947, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“Taşınmaz satış senedi getirtilip, sanığın... payını eski eşine devredip devretmediği, satışta 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 takdirine gerekir.” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.03.2013, E. 2012/10688, K. 2013/4691, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“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.” Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 18.07.2006, E. 2006/2879, K. 2006/4561, www.kazanci.com, (15.12.2021).

Ayrıca doktrinde bizim de katıldığımız görüşe göre;⁵⁰ muvazaaya konu işleme ilişkin açılmış bir iptal davası söz konusu ise mahkemenin takdirine bağlı olmakla birlikte bu durumun AATUHK m.110 gereği yapılacak yargılamada bekletici mesele yapılması daha isabetli olacaktır. Çünkü burada muvazaa olarak nitelendirilen husus daha çok bir özel hukuk uyuşmazlığını barındırmakta olup failin kastını belirleyebilmek adına yol gösterici niteliktedir. Aksi halde açılan iptal davasında muvazaa olmadığının tespit edilmesi karşısında failin halen kastının olduğunu ortaya koymak güçleşecektir.⁵¹

Aslı olmayan bir borcu ikrar etmek seçimlik hareketinden anlamamız gereken ise Türk Borçlar Kanunu'nun⁵² "*Borç Tanıması*" başlığı altında düzenlenen m. 18'de "*Borcun sebebini içermemiş olsa bile borç tanınması geçerlidir.*" hükmünde ifade edilen soyut borç ikrarıdır. Fail burada herhangi bir sebep göstermeksizin bir borcu olduğu yönünde ikrar veya beyanda bulunmaktadır.⁵³

Doktrinde bir görüşe göre;⁵⁴ fail kambiyo senedi keşide ederek icrai hareketle aslı olmayan borcu ikrar etmiş olacaktır. Ayrıca kamu borçlusu aleyhine gerçekte var olmayan ve herhangi bir gerçek borca dayanmayan ilamsız icra takibinde ödeme emrine itiraz etmeyerek takibin kesinleşmesine neden olursa da ihmali hareketle aslı olmayan borcu ikrar etmiş olacaktır.

⁵⁰ Çakır, "Amme", 164.

⁵¹ "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..." Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11.4.2013, E. 2012/10779, K. 2013/614, www.kazanci.com, (15.12.2021).

"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 amacıyla 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..." Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 18.04.2013, E. 2012/14802, K. 2013/6588, www.kazanci.com, (15.12.2021).

⁵² (R.G: 4/2/2011 tarih ve 27836 sayı).

⁵³ Çakır, "Amme", 165.

⁵⁴ Çakır, "Amme", 166.

Kanaatimizce yazarın burada ihmali harekete verdiği örnek isabetsizdir. Kamu borçlusunun hakkında yapılan ilamsız takibin gerçekte var olmaması, bir borca dayanmaması noktasında **bir kastının bulunup bulunmadığını** somut olayda tespit etmek güçtür. Ayrıca kamu borçlusunun ödeme emrine süresi içerisinde itiraz etmemesi kanunda bir suç olarak düzenlenmediğinden sırf itiraz etmemesini ihmali hareket olarak yorumlamak ceza hukuku anlamında isabetsizdir. Kaldı ki yazarın ihmali harekete ilişkin verdiği örneklerle genel olarak baktığımızda bu örneklerin gerçek olmayan ihmali suçlara ilişkin olduğu görülmektedir. Gerçek olmayan ihmali suçlardan söz edebilmek için de failin kendisine yüklenmiş olan neticeyi önlemek yükümlülüğünü hareketsiz kalarak yerine getirmemesi gerekmektedir. Hal böyle iken bu örneklerde failin ihmali hareket nedeniyle cezai sorumluluğunun doğabilmesi için kanunda açık bir şekilde düzenleme bulunması gerekmektedir. Bir başka deyişle kanun koyucunun o suçun icrai hareketlere ek olarak ihmali hareket ile de işlenebileceğini belirtmesi gerekmektedir.⁵⁵ Ayrıca failin gerçek olmayan ihmali suçlar bakımından ihmali hareketinin cezalandırılabilmesi için kendisinin kanundan, sözleşmeden ya da önde gelen tehlikeden kaynaklı bir yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülüklerle aykırı hareket etmesi gerekmektedir.⁵⁶ Böyle bir durum söz konusu değilken failin ihmali hareketten kaynaklanan cezai sorumluluğu olduğunu söylemek hukuka uygun düşmeyecektir. Nitekim ödeme emrine itiraz etmemek gerçek olmayan ihmali bir suçta örnek teşkil etmemektedir.

⁵⁵ Eserde savunulan görüş için bakınız: Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 227, 501-502; Koca ve Üzülmüş, 399-400; Hamide Zafer, Ceza Hukuku Genel Hükümler (TCK m. 1-75), (İstanbul: Beta Basım Yayım, 2019), 265-270; Fatih Yurtlu, İhmali Suçlar, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2022), 107, 282. Aksi yöndeki görüş için bakınız: İzzet Özgenç, "İhmali Suç Teorisi", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 25/4 (2021): 307.

⁵⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, 502-503. Özgenç, İhmali Suç Teorisi, 310. Daha geniş bilgi için bakınız: Hakan Hakeri, İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2003), 29 vd.; Rahime Erbaş, Türk Ceza Kanunu'nda Görünüşte İhmali Suçlarda Garantörlük, (İstanbul: On iki Levha Yayınları, 2019), 318-321; Fatih Yurtlu, "Suç Teorisi Bakımından İhmali Suçların Yapısı", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 25/3 (2021): 579-636.

Doktrinde bu seçimlik hareketler bakımından; eğer fail hakkında 6183 sayılı Kanun'un 27, 28, 29 ve 30. maddeleri gereğince hükümsüz sayılan tasarruflardan birinin varlığı tespit edilirse ayrıca nedensellik bağı aranmaksızın 110. madde kapsamında belirtilen seçimlik hareketin varlığının kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.⁵⁷ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin verdiği bir kararda "*Dosya içeriğine, kararın dayandığı delillerle yasaya uygun gerektirici nedenlere, delillerin takdirdinde bir isabetsizlik bulunmamasına, davalılar 3. kişi... ve... 'in borçlu ... 'in çocukları olmasına, 6183 sayılı Yasanın 28/1-1 bendinde bu derece akrabalar arasında yapılan tasarrufların bağışlama hükmünde sayıldığı ve iptale tabi olduğunun öngörülmesine buna ilaveten davalılar... ve... 'in annesi olan borçlu ... 'in amme alacağı'nın tahsiline engel olmak kastı ile hareket ettiğini bilebilecek kişilerden olması nedeniyle de tasarrufun iptali gerekeceğine (6183 m.30)*" demek suretiyle bu görüşü destekler nitelikte tasarrufun iptali ile amme alacağı'nın tahsiline engel olmak kastının birbiri ile doğrudan ilişkili olduğu ifade edilmiştir.⁵⁸

Son olarak ***alındılar vererek gerçeğe aykırı surette varlığını yok etme veya azaltma*** fiili bakımından bir değerlendirme yapacak olursak: Soyut borç ikrarı ile benzer şekilde temelinde muvazaalı bir işleme dayanmaktadır. Uygulamada genellikle mükellef gerçekte var olmayan bir borca ilişkin bono, poliçe, kambiyo senedi keşide ederek bir başka deyişle alındılar vererek alacaklıdan mal kaçırılmaktadır.⁵⁹

5. Netice

Kanun koyucu bu suç tipinin neticesi bakımından özellikle bir zarar arayarak bu suçu bir zarar suçu olarak düzenlemiştir. Zira kanun koyucu seçimlik hareketler neticesinde kalan malların borcu karşılama yetmemesini aramaktadır.⁶⁰

⁵⁷ Pınar ve Bacaksız, "5237 Sayılı", 119.

⁵⁸ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi., 19.12.2016, E. 2014/24807 K. 2016/11691, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (23.11.2022).

⁵⁹ Çakır, "Amme", 167.

⁶⁰ Başbüyük, "Kamu İcra", 4620; Coşkun, Amme Alacakları, 243.

Doktrinde bir görüşe göre;⁶¹ bu zarar neticesinin gerçekleşmediği durumda fail artık bu suçtan cezalandırılmayacaktır. Bu zarar neticesinin tespiti için kamu borçlusu hakkında başlatılan takip işlemlerinin tamamlanması gerektiği ifade edilmektedir. Failin 110. maddede sayılan seçimlik hareketlerden birini gerçekleştirmesi halinde bu fiillere konu olan tasarrufa ilişkin 6183 sayılı Kanun'un 24. maddesi gereğince iptal davası açılacaktır. Bu fiiller nedeniyle ve fiillere konu işlemlere ilişkin açılan iptal davası neticesinde verilecek tasarrufun iptali kararı suçun oluşmasına engel teşkil etmeyecektir. Nitekim benzer bir suç düzenlemesi olan İcra ve İflas Kanunu'nun 331. maddesinde yer alan alacaklısını zarara sokmak kastıyla mevcudu eksiltme suçunda failin cezalandırılabilmesi için borçlu hakkında aciz belgesi alınması şartı bulunmaktadır. Bu suç tipi bakımından böyle bir şart bulunmamakla birlikte bu şekilde bir yorumlamanın isabetli olacağı ifade edilmektedir.⁶²

Fakat bu görüşün benzerlik gösterdiğini ifade ettiği suç tipinde aciz belgesi şartı tek olasılık olmayıp hükümde "*aleyhine aciz belgesi aldığı veya alacaklı alacağını alamadığını ispat ettiği takdirde*" denerek bir başka olasılığın sunulduğu görülmektedir. Bir başka deyişle borçlunun sayılan fiillerden biri nedeniyle zarara uğrayan alacaklı; burada ya "*kesin aciz belgesi*" ne dayanacak ya da elinde "*borç ödemedi aciz belgesi hükmündeki haciz tutanağı* (İİK. mad. 105/I)" veya "*borç ödemedi aciz belgesi* (İİK. m. 143)" bulunmasa da "*alacağının kendisine ödenmediğini*" herhangi bir şekilde ispatlayarak yine borçlunun cezai sorumluluğunu doğuracaktır.⁶³

Nitekim doktrinde benzer bir görüşe göre;⁶⁴ burada zarar neticesi olarak adlandırılan husus aslında AATUHK m. 110'nun objektif ceza-

⁶¹ Duman, "Kamu Alacağının", 117.

⁶² Candan, Açıklamalı Amme, 613; Pınar ve Bacaksız, "5237 Sayılı", 118; Arslaner ve Akdeniz, "6183 Sayılı", 105; Servet Şamlıoğlu ve Yılmaz Özbacı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, (Ankara: Özbacı Vergi Hukuku Bürosu, 1988), 677.

⁶³ Talih Uyar, "Takip Hukukunda "Alacaklısını Zarara Sokmak Kasdiyle Mevcudunu Eksiltme Suçu" (İİK. Mad. 331)", Ankara Barosu Dergisi. 68 82010/1):176.

⁶⁴ Çakır, "Amme", 203-205.

landırılabilme şartıdır. Bu suç tipi bakımından ise “geri kalan malların borcu karşılama yetmemesi” deyiminden ne anlaşacağının muğlak olması, borcun tamamı mı yoksa bir kısmını mı ödeyememesi olarak değerlendirileceği noktasında bir açıklamama bulunmaması nedeniyle kanunilik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle burada İİK m. 331’e benzer bir şekilde bu suç tipi bakımından da AATUHK m. 75 gereği aciz halini ortaya koyacak bir belgenin aranmasının açık bir şekilde düzenlenmesi isabetli olacaktır.⁶⁵

Bu konuya ilişkin detaylı açıklamalara ve kanaatimize teşebbüs bölümünde ayrıca yer verilecektir.

⁶⁵ “...sanığın elden çıkardığı mal varlığına rağmen kalan mevcudunun borcu karşılama yetmesi halinde, alacaklıya zarar verme kastı bulunmadığından atılı suç oluşmayacaktır.” Yargıtay 16. Hukuk Dairesi, 21.04.2014, E. 2014/1136, K. 2014/4787, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“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 şikâyetçiye tatmin edecek bir miktar kalıp kalmayacağı... sonucuna göre şikâyete konu taşınmazların satışının alacaklıyı zarara sokmak kastıyla yapıp yapılmadığının ve sanığın hukuki durumunun tayini gerekir.” Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 05.03.2018, E. 2016/13529, K. 2018/2313; www.kazanci.com, (15.12.2021).

“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.”, Yargıtay 16. Hukuk Dairesi, 11.10.2010, E. 2010/4416, K. 2010/5835, www.kazanci.com, (15.12.2021).

“Taşınmazın satım tarihindeki değeri, sanığın borcu karşılama 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...” Yargıtay 16. Hukuk Dairesi, 28.06.2010, E. 2010/3555, K. 2010/4552, www.kazanci.com, (15.12.2021).

C. SUÇUN HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Bu kısımda TCK'da yer alan hukuka uygunluk sebepleri çerçevesinde bir değerlendirme yapılacaktır.

Kanun hükmünü icra hukuka uygunluk sebebi bakımından şu sonuca ulaşılabilir: Kamu borçlusunun bir kanun hükmünü yerine getirmesi (kanun hükmünü icra) halinde artık fiilin hukuka aykırı olduğu kabul edilemeyecektir. Burada verilebilecek en temel örnek “Şap Hastalığının Kontrolüne İlişkin Yönetmelik” madde 5-b ve 12 uyarınca şap hastalığına maruz kalan hayvanın itlafı için teslimini gerektiren düzenlemelerdir. Bu durumda kamu borçlusunun hayvanlarının şap hastalığına maruz kalması ve yönetmelik kapsamında itlaf için teslim etmesi halinde artık bu bir mülkünden çıkarma fiili olmayıp hukuka uygun kabul edilecektir.⁶⁶ Bununla birlikte ifade etmek gerekir ki bu suç tipi bakımından manevi unsurun varlığı için özel kast gerekli olup zaten bu olasılık bakımından failin kasten hareket ettiğini söylemek güçtür. Hal böyle iken hukuka uygunluk sebebinin varlığını ayrıca değerlendirmeye gerek kalmayacaktır.

Meşru savunma bakımından bir değerlendirme yapılacak olursa; Meşru savunma bakımından bir tartışmayı ele almak gerekecektir. Şöyle ki: Doktrinde bir görüşe göre; kural olarak idarenin tahsil yetkisi haksız bir saldırı olarak nitelendirilemese de idarenin sahte bir takip işlemine istinaden yaptığı haciz işlemi esnasında kamu borçlusunun mallarını gizlemesi veyahut AATUHK m. 70'te belirtilen haczi yasak mallardan birine ilişkin yapılan haciz işlemi sırasında kamu borçlusunun malı teslim etmemesi durumlarında meşru savunma söz konusu olacaktır. Burada başvurulabilecek başka hukuki yollar olsa da kamu borçlusunun bu süreç içerisinde kaybedeceği süre ve uğradığı ekonomik zarar savunmanın mecburi olduğunu ortaya koymaktadır.⁶⁷

⁶⁶ Çakır, “Amme”, 187-188.

⁶⁷ Çakır, “Amme”, 189-190.

Kanaatimizce bu görüş isabetsiz olup gerekçeleri bakımından hatalıdır. Ceza hukuku anlamında meşru savunmadan bahsedilebilmesi için saldırıya ve savunmaya ilişkin olmak üzere birtakım koşulların somut olayda mevcut olması gerekmektedir.⁶⁸

Öncelikle; idarenin hukuka aykırı işlemlerinin bir haksız saldırı olarak kabul edilmemelidir. Burada ceza hukuku anlamında bir gerçek kişi değil bir tüzel kişilik söz konusu olup tüzel kişinin eylemlerinin bir haksız saldırı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü meşru müdafaa kastedilen saldırının bir insandan/gerçek kişiden gelmiş olması gerekmektedir. Tüzel kişi adına görevini icra eden kamu görevlilerini tüzel kişilikten bağımsız bir gerçek kişi saldırısı olarak yorumlamak isabetsiz olacaktır.⁶⁹ Yine bu verilen örneklerde savunmanın zorunluluğu koşulu gerçekleşmemiştir. Çünkü burada zorunluluk ile kastedilen saldırının başka surette önlenememesidir. Nitekim yazar gerekçesinde saldırının başka yollarla engellenebileceğini açıkça kabul etmekte fakat bu yolları zaman ve ekonomik zarar gerekçeleriyle kabul etmemektedir. İfade etmek gerekir ki ceza hukuku anlamında bu şekilde bir ayırım söz konusu olmayıp saldırının başka bir yolla engellenme imkanının bulunmaması gerekmektedir. Hal böyle iken kamu borçlusunu idareye karşı açacağı dava ile işlemin iptalini sağlayabileceği gibi zararın tazminini de isteyebilir. Elbette burada zaman ve ekonomik zarar önemli neticelerdir. Fakat ceza hukuku kurumları en son başvurulması gereken kurumlardır.

Hakkın kullanılması bakımından ise: Kamu borçlusunun Türk Medeni Kanunu⁷⁰ m. 950 gereğince hapis hakkının kullanılması⁷¹ veyahut

⁶⁸ Özbek, Doğan ve Bacaksız, Genel Hükümler, 298-309.

⁶⁹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, Genel Hükümler, 400.

⁷⁰ (R.G: 8/12/2001 tarih ve 24607 Sayı).

⁷¹ "B. Hapis hakkı I. Koşulları Madde 950- Alacaklı, borçluya ait olup onun rızasıyla zilyedi bulunduğu taşınır veya kıymetli evrakı, borcun muaccel olması ve niteliği itibarıyla bu eşyanın alacak ile bağlantısı bulunması hâlinde, borç ödeninceye kadar hapsedebilir. Zilyetlik ve alacak ticarî ilişkiden doğmuşsa, tacirler arasında bu bağlantı var sayılır. Alacaklı, borçluya ait olmayan taşınırlar üzerinde de zilyetliğin iyiniyetle kazanılmasının korunduğu ölçüde hapis hakkına sahip olur."

6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun'un⁷² "Tüketicinin Seçimlik Hakları" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrası gereğince⁷³ somut olayda idarece teslimi istenen hacze konu malın hazır edilme-
mesi hakkın kullanılması kapsamında kabul edilerek hukuka uygun
olacaktır.⁷⁴ Fakat kanun hükmünü icra bakımından da ifade ettiğimiz
üzere bu suç tipi bakımından manevi unsurun varlığı için özel kast
gerekli olup failin "kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tah-
sili zorlaştırmak" özel kastıyla hareket ettiğini söylemek güçtür. Bu
olasılık bakımından suçun manevi unsuru bulunmadığını kabul ede-
rek hukuka uygunluk sebebinin varlığını ayrıca aramaya gerek kal-
mayacaktır.

Son olarak ifade etmek gerekir ki yukarda zikredildiği üzere bu
suçun mağduru toplum olduğu için ilgilinin rızası hukuka uygunluk
sebebi olarak kabul edilemeyecektir.

D. SUÇUN MANEVİ UNSURU

1. Genel Olarak

Bu suç tipi bakımından kanunda ayrıca bir düzenleme bulunma-
dığı için taksirle işlenmesi mümkün olmayıp kasten işlenmesi gereken
bir suçtur. Fakat burada aranan kast genel kast olmayıp bir başka
deyişle bu suçun manevi unsuru bakımından genel kast yeterli olma-
yıp kanunda açıkça "kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya
tahsili zorlaştırmak maksadıyla" denerek özel kastın gerekliliği işaret
edilmiştir. Bu nedenle bu suçun olası kast ile işlenmesi mümkün de-

⁷² (R.G: 28/11/2013 tarih ve 28835 Sayı).

⁷³ "Tüketicinin seçimlik hakları Madde 11- (1) Malın ayıplı olduğunun anlaşılması durumunda tüketici; a) Satılanı geri vermeye hazır olduğunu bildirerek sözleşmeden dönme, b) Satılanı alıkoymuş ayıp oranında satış bedelinden indirim isteme, c) Aşırı bir masraf gerektirmediği takdirde, bütün masrafları satıcıya ait olmak üzere satılanın ücretsiz onarılmasını isteme, ç) İmkân varsa, satılanın ayıpsız bir misli ile değiştirilmesini isteme, seçimlik haklarından birini kullanabilir. Satıcı, tüketicinin tercih ettiği bu talebi yerine getirmekle yükümlüdür."

⁷⁴ Çakır, "Amme", 191-192.

ğildir.⁷⁵ Hemen ifade etmek gerekir ki failin “kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak” kastının somut olayda kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti gereklidir.⁷⁶

Nitekim Yargıtay bir kararında “Sanığın mal beyanında bulunduğu 3 adet aracın kardeşinin genel müdürü olduğu B.. Elek. Tartı Sis. Mak. San. ve Tic. Ltd. şirketine ait olduğu ve bu nedenle haciz konulamaması gerekçesiyle gerçeğe aykırı mal beyanında bulunduğuunun iddiasıyla açılan kumu davasının yargılaması sonucunda sanığın mahkumiyetine karar verilmiş ise de; sanığın soruşturma aşamasındaki savunmasında mal beyanına konu araçların vergi borcuna karşılık teminat olarak verildiğini ve anılan araçlara haciz konulup borca karşılık satıldığını beyan ettiği de gözetilerek mal beyanına konu araçların borca karşılık icra yoluyla satılıp satılmadığının ve sanığın mal beyanında bulunan mallardan başka borcunu karşılamaya yetecek malının olup olmadığınin araştırılmasından sonra sanığın kamu alacağıının tahsiline engel olmak kastıyla hareket edip etmediği de değerlendirilerek sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken eksik incelemeye dayalı olarak yazılı şekilde hüküm tesisi”ni bozma gerekçesi olarak kabul etmiş ve failin

⁷⁵ Pınar ve Bacaksız, “5237 Sayılı”, 122; Başbüyük, “Kamu İcra”, 4624; Duman, “Kamu Alacağıının”, 116; Coşkun, Amme Alacakları, 1243; Arslaner ve Akdeniz, “6183 Sayılı”, 105; Çakır, “Amme”, 185-186; Yılmaz, Amme Alacakları, 1059.

⁷⁶ Yukarıda değinildiği üzere İİK m. 331’de düzenlenen benzer suç bakımından failin zarara sokma özel kastının tespitine ilişkin Yargıtay’ın verdiği bir kararda: “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 araçların ödenmesinde kullanıldığının diğer delillerle birlikte değerlendirilip ispatlanması 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.” Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 12.04.2018, E. 2016/14558, K. 2018/4498, www.hukukturk.com, (15.12.2021).

kastını tespit ederek somut olayda şüpheye yer bırakmayacak şekilde bir araştırma yapılması gerekliliğini vurgulamıştır.⁷⁷

2. Kusurluluğu Etkileyen veya Ortadan Kaldıran Haller

a. Mazeret Sebepleri

Mazeret sebepleri mevcut olduğu hallerde; fail tipe uygun hukuka aykırı bir fiili işlemesine rağmen failin hareketinin yöneldiği amaç ile haksızlığın içeriği azaldığı için ve fail istisnai kabul edilecek hallerin psikolojisi üzerinde yarattığı etki neticesinde eylemi icra ettiği için mazur görülmekte ve ceza almamaktadır.⁷⁸ Burada failin eyleminin haksızlık içeriğinin azalmasına neden olan husus faili harekete geçiren dürtüdür. Bu dürtü neticesinde failin kusurunun tamamen ortadan kalkması aranmaz. Failin kusurunun önemli sayılabilecek derecede azalmış olması halinde kusur mevcut olmasına rağmen fail ceza-

⁷⁷ Yargıtay 7. Ceza Dairesi., 05.06.2014, E. 2013/4259 K. 2014/11265, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (23.11.2022).

Benzer yönde “ İncelenen dosya içeriğinden; Vergi mükellefi bir şirketin yöneticisi olan sanıklar hakkında kesinleşmiş vergi borcunu ödemediklerinden bahisle icra takibi yapıldığı ve yöneticisi oldukları şirkete ait bir otomobilin üzerine haciz konularak, söz konusu aracın teslimi yönünde kendilerine uyarıda bulunulduğu, buna karşın borcu ödemedikleri gibi hacizli aracı teslim de etmedikleri gerekçesiyle haklarında amme alacağının tahsiline engel olma suçundan kamu davası açıldığı, Yerel mahkemece sorgusu yapılmayan sanıklar hakkında “suça konu aracın halen borçlu şirket üzerine kayıtlı bulunduğu, atılı suçun unsurlarının oluşmasının mümkün görülmediği ve sanıkların vergi borcunun tahsiline engel olma ve zorlaştırma gayesi ile hareket ettiklerini gösterir mahkûmiyetlerine yeterli delil elde edilemediği” gerekçesiyle beraat hükmü kurulduğu, Katılan vekili tarafından temyiz edilen hükümün, Özel Dairece; “mahkemeye gelmemiş olan sanık hakkında duruşma yapılamayacağına ilişkin temel kuralın istisnalarından biri olarak görülen CYUY’nın 223. maddesinin uygulanması ilk bakışta eylemin suç oluşturmayacağına anlaşılması hali ile sınırlı olup, sanığın sorgusu yapılmadan mevcut kanıtlar tartışılarak beraat kararı verilmesinin mümkün bulunmadığı gözetilmeden savunması alınmayan sanık hakkında delil takdirine girilmek suretiyle beraat kararı verilmesi” isabetsizliğinden bozulmasına karar verildiği, Yerel mahkemece ise önceki hükümde direnilmediği anlaşılmaktadır. Somut olay bu açıklamalar ışığında değerlendirildiğinde; **Sanıkların eyleminin suç oluşturmaması veya yeni bir yasal düzenleme ile suç olmaktan çıkarılması gibi herhangi bir araştırmayı gerektirmeyen bir halin, başka bir deyişle derhal beraat kararı verilmesini gerektiren bir durum bulunmadığı da sabittir.**”, Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 28.2.2012, E. 2011/400, K. 2012/65, www.kazanci.com, (23.11.2022).

⁷⁸ Serkan Meraklı, “Mazeret Sebeplerinin Türk Ceza Kanunu Bakımından Değerlendirilmesi”, Ceza Hukuku Dergisi. 12 (Nisan 2010): 270.

landırılmayacaktır.⁷⁹ Kanunda açık bir şekilde belirtilen zorunluluk hali, amirin emri, meşru savunmada sınırın mazur görülebilecek bir heyecan, korku veya telaştan ötürü aşılması, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit halleri mazeret sebebi olarak kabul edilmektedir.

(1) Zorunluluk hali

TCK m. 25/2'de "*Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.*" şeklinde zorunluluk hali ve neticesi açıklanmıştır.

Çalışmaya konu suç tipi bakımından ele alınması gereken zorunluluk hali ihtimali kamu borçlusunun iflas tehlikesinin bulunmasıdır.

Çakır'a göre; bu konu ele alınırken yalnızca iflas olgusu ile ilgili bir değerlendirme yapılmaması gerektiği, kamu borçlusunun iflas tehlikesinin yaratmak konusunda kastının olup olmaması, tehlikeye konu yarar ile zarar arasındaki orantı gibi bütün hususların bütüncül ve detaylı bir şekilde ele alınarak bir kanaate ulaşılması gerektiği ifade edilmektedir. Yine tehlikenin kaynağı yalnızca iflasa ilişkin olmayıp bazen kamu borçlusunun çocuğunu acilen ameliyat ettirmek için paraya ihtiyacı olması gibi daha somut bir tehlike de söz konusu olabilecektir. Bu gibi haller artık zorunluluk hali kapsamında değerlendirilecektir.⁸⁰

⁷⁹ Veli Özer Özbek ve Koray Doğan, "Zorunluluk Halinin (TCK m. 25/2) Hukuki Niteliği", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 9/2 (2007): 196-197.

⁸⁰ Çakır, "Amme", 185-186.

"Dava nitelikli dolandırıcılık suçuna ilişkindir. Sanığın sosyal güvencesi olmayıp kasık fitiği 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." Yargıtay 15. Ceza Dairesi, 12.09.2012, E. 2011/15579, K. 2012/41142, www.kazanci.com, (15.12.2021).

(2) Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit

TCK m. 28’de “Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit” düzenlenmiştir.⁸¹

Çalışmaya konu suç tipi bakımından hükümde sayılan seçimlik hareketlerin kamu borçlusu tarafından cebir, şiddet veya tehdit altında işlenmesi halinde artık kusuru olmadığı kabul edilecek ve hakkında ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilecektir. Örneğin; kamu borçlusunun cebir ve tehdit altında kamu alacağına konu malı telef etmesi gibi.

b. Hata

Hata kurumu TCK m. 30’da dört farklı şekilde düzenlenmiştir. Çalışmamıza konu olan suçun nitelikli hali bulunmadığı için hükümdeki üç hata türü aşağıda ele alınacaktır.

Suçun maddi unsurlarında hata TCK m. 30/1’de “Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu fıkranın uygulanabilmesi için suçun unsurları olan fail, mağdur, suçun maddi konusu, fiil veya nedensellik bağında hataya düşülmüş olması gerekmektedir. Suçun maddi konusunda düşülebilecek hata kişi ya da eşya üzerinde olabilecektir. Fakat ifade etmek gerekir ki eşit değere sahip olan nesnelere arasında hataya düşülmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü bu fıkra kapsamına nitelendirilmede düşülen hatalar girmez. Bu fıkra bakımından önemli olan netice failin kastını ortadan kaldırmakla birlikte kanunda açıkça o suç bakımından taksirli sorumluluk düzenlenmiş ise failin taksirli sorumluluğu devam edecektir.

⁸¹ “Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır.” Adem Sözüer, “Türk Ceza Kanunu’nda Öngörülen Mazeret Sebeplerine İlişkin Soru ve Cevaplar”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 18/2 (2014): 232-233.

Çalışmaya konu suç tipi bakımından doktrinde;⁸² kamu borçlusunun gece yabani hayvanların geldiğini zannederek bahçesinde ateş açması ve kendi hayvanlarından bir kısmının telef olmasına neden olması örnek gösterilmektedir.

Kanaatimizce bu örnek hata kurumu ile açıklanmamalıdır. Ceza hukuku anlamında failin suç işlemek için icra hareketlerine girişmesi bir başka deyişle kasten hareket etmesi fakat suçun maddi unsurlarında hataya düşmesidir. Bu nedenle örnek olayda kamu borçlusunun mal kaçırma, telef etme veya değer düşürme yönünde bir kasıtle hareketi söz konusu olmayıp tam tersi mevcut malvarlığını tehlikeden korumak saikiyle hareketi söz konusudur. Burada verilebilecek örnek; kamu borçlusunun malını telef etmek kastıyla kendi keçilerine ateş etmesi fakat kendi keçilerinin değil de komşusunun keçilerinin ölmesine neden olması olabilirdi. Fakat burada da taksirli sorumluluk tartışması gündeme gelecek olup bu suç tipi bakımından kanunda taksirli sorumluluk düzenlenmediği için AATUHK m. 110 kapsamında cezai sorumluluk doğmayacaktır.

Ceza sorumluluğunu kaldıran ya da azaltan nedenlerin koşullarında hata ise TCK m. 30/3 *“Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.”* demek suretiyle ifade edilmektedir.

Burada öncelikle hukuka uygunluk bakımından; hukuka uygunluğun sebebinde veyahut koşullarında hataya düşme durumu gündeme gelecektir. Fail ya mevcut bir hukuka uygunluk sebebinin varlığından haberdar değildir ya da hukuka uygunluk sebebi bulunmaktadır fakat sebepleri konusunda hataya düşülebilecektir. İlk durum 3. fıkra kapsamında değerlendirilecektir.⁸³

⁸² Çakır, “Amme”, 184-185.

⁸³ Özбек, Doğan ve Bacaksız, Genel Hükümler, 425-426.

Örneğin; kamu borçlusunun kendisine yönelik bir tehdit var olmadığı halde var sanarak hataya düşmesi ve bunun neticesinde malvarlığını mülkünden çıkarması veyahut zarar vererek telef etmesi neticesinde eğer hata kaçınılmaz denebiliyorsa cezalandırılmayacaktır.⁸⁴

Son olarak TCK m.30'un 4. fıkrasında ise *"İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz."* denerek işlenen fiilin haksızlık oluşturduğu konusunda düşülen hata ifade edilmektedir. **"Emir Hatası/Yasak Hatası"** olarak da ifade edilen bu hata halinde; fail işlediği fiili bilerek ve isteyerek işlemekte fakat işlediği fiilin hukuka aykırı olduğunun bilincinde olmayıp hukuki normun varlığında veyahut yorumunda hataya düşmektedir.⁸⁵

Burada önem arz eden ilk husus TCK m.4 *"Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz."* hükmü ile haksızlık yanılığı arasındaki ilişkidir. *"Olumsuz hukuki hata"* olarak da nitelendirilen; failin kanunda suç olarak tanımlanmış bir fiili suç olmadığı inancıyla işlemesi söz konusudur. TCK m.4 gereğince failin kanunu bilmemesi ceza sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Kanun koyucu bu hükmün uygulamadaki olumsuz etkilerini yumuşatmak amacıyla TCK m. 30/4'te haksızlık yanılığında yer vermiş ve *"bilmeme"* unsurunun kusur ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamıştır.⁸⁶

TCK m.4 karşısında TCK m. 30/4'ün uygulanabilmesi için öncelikle failin haksızlık bilincinin bulunmaması gerekmektedir. Burada failin davranışının haksız olduğunu bilmesi yeterlidir. Ayrıca fiile ilişkin hukuk normunun bağlayıcı olup olmadığından şüphe etmesi bir önem arz etmemektedir. Bu nedenle failin inancı veyahut vicdani kanaatiyle hareket edip fiili kendince hukuka uygun kabul etmesi halinde m. 30/4 uygulama alanı bulamayacaktır.⁸⁷ Bir diğer koşul hatanın kaçı-

⁸⁴ Çakır, "Amme", 199-200.

⁸⁵ Sesim Soyer Güleç, "Türk Ceza Kanunu'nda Haksızlık Yanılığı (m. 30/4)", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 10/1 (2008): 61.

⁸⁶ Yazar ayrıca TCK m. 30/4 hükmünün getirilişinin ardından TCK m. 4'ün varlığının anlamsızlaştığını ifade etmektedir. Güleç, "Haksızlık Yanılığı", 64-66, 71.

⁸⁷ Güleç, "Haksızlık Yanılığı", 74-75.

nılmaz olması gerekmektedir. Burada kaçınılabilirliği tespit ederken failin sosyal konumunu, kişisel yeteneklerini, mevcut bilgisini kullanmasının ondan ne kadar beklenebileceğini, hukuksal ve ahlaki değerlerini dikkate almamız gerekecektir.⁸⁸ Sonuç olarak ifade etmek gerekir ki bu koşulların bulunması halinde failin fiili birinci fıkradan farklı olarak failin kastını ortadan kaldırmayacak olup yalnızca kusurluluğunu ortadan kaldıracaktır.

Bu açıklamalar doğrultusunda çalışma konumuz suç bakımından; haksızlık yanılığına örnek olarak yurt dışında yaşayan ve orada ticaret yapan bir kamu borçlusunun Türkiye'ye gelerek ticarete atılması ve AATUHK m.110 anlamında sayılan fiillerin hukuka aykırı olduğunu bilmemesi olasılığı tartışılabilir.⁸⁹ Fakat bir ülkeye giderek orada ticaretle uzun süre uğraşan bir tacirin kanundan kaynaklanan yükümlülüklerini veyahut tabi olduğu mevzuatı bilmediğini iddia etmek hayatın olağan akışında güç olacağından ve önemlisi bu suç tipi bakımından özel kast arandığından burada kanunu bilmemek mazeret olarak kabul edilmemeli ve kamu borçlusu AATUHK m. 110 anlamında sorumlu tutulmalıdır.

E. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

1. Genel Olarak

Ceza kanunlarında yer alan suç düzenlemeleri genel olarak; tek bir fail tarafından hukuka aykırı fiilin icra edilmesi ve suçun tamamlanması olasılığı üzerine kurulmuştur. Oysa bazı hallerde fiilin icrası tamamlanmayabilir veyahut fiilin icrası tamamlanmış olsa bile netice gerçekleşmemiş olabilir. Yine bir suç birden fazla failin katılımıyla işlenebileceği gibi fail bir veya birden fazla fiil ile farklı suç tiplerini ihlal edebileceği gibi aynı suç tipini de birden fazla kez ihlal edebilir.

⁸⁸ Hakeri, Genel Hükümler, 467-468; Güleç, "Haksızlık Yanılığı", 80-81.

⁸⁹ Çakır, "Amme", 199-200.

Bu sayılan olasılıklar suçun özel görünüş biçimleri olan teşebbüs, iştirak ve içtima kurumlarına vücut vermektedir.⁹⁰

2. Teşebbüs

Bu suç tipinin teşebbüse elverişliliği doktrinde tartışmalı bir husustur.

Doktrinde **Pınar/Bacaksız'a göre**; seçimlik hareketlerden birinin gerçekleştirilmesine karşın “*geri kalan malların borcu karşılamaya yeter*” ise fiil suç oluşturmayacak olup fail bu suça teşebbüsten sorumlu tutulacaktır.⁹¹

Doktrinde **Başbüyük'e** göre ise; failin kamu borcunun tahsili için gerekli malvarlığını yurtdışına çıkarmak üzere iken yakalanması halinde artık teşebbüs mümkün olacaktır. Bu görüş **Pınar/Bacaksız'ın** teşebbüs örneğini konunun elverişsizliği nedeniyle neticenin meydana gelmemesi şeklinde yorumlamış ve kişinin kaçırıldığı meblağın kamu borcunun tahsiline engel miktarda olmaması halinde teşebbüsün mümkün olmayacağını belirtmiştir.⁹²

Kanaatimizce **Pınar/Bacaksız'ın** görüşü kendi içerisinde çelişmektedir. Yazarlar failin mallarının borcunu karşılamaya yetmesi halinde artık suçun oluşmayacağını belirtirken bir yandan da bu halde teşebbüsün söz konusu olacağını ifade etmektedir.⁹³ Yazarlar fiil ve teşebbüse ilişkin değerlendirmelerinde “*geri kalan malların borcu karşılamaya yetmeme*”sini hem objektif cezalandırılabilme şartı hem de zarar neticesi gibi yorumlamaktadır. **Başbüyük'ün** yazarların teşebbüs örneğini konunun elverişsizliği nedeniyle neticenin meydana gelmemesi şeklinde yorumlaması ise isabetsizdir. Çünkü burada maddi konunun elverişsizliği söz konusu olmayıp buna ilişkin bir değerlendirme de yapılmamıştır. İcra hareketinin üzerinde gerçekleştiği konunun veyahut hareketin elverişsiz olması halinde zaten teşebbüs-

⁹⁰ Neslihan Göktürk, İzzet Özgenç ve İlhan Üzülmüş; Ceza Hukukuna Giriş, (Anadolu Üniversitesi Yayını:2476, 2012), 69.

⁹¹ Pınar ve Bacaksız, “5237 Sayılı”, 122.

⁹² Başbüyük, “Kamu İcra”, 4625-4626.

⁹³ Pınar ve Bacaksız, “5237 Sayılı”, 118, 122.

ten söz edilemeyecektir. Yazarların burada kastettiği husus icra hareketleri gerçekleşmesine rağmen zarar neticesinin meydana gelmediği ve uygulamada güç karşılaşılabilecek bir olasılıktır. Kaldı ki Başbüyük'ün verdiği bir örnekte miktarın azlığını gerekçe göstererek teşebbüsün mümkün olmayacağını söylemesi zarar suçlarına teşebbüs bakımından çelişkilidir.⁹⁴

Doktrinde **Yılmaz'a** göre;⁹⁵ kamu borçlusunun isteyerek kaçırmadığı veyahut herhangi bir nedenle kaçırmadığı malların borcunu karşılaması halinde teşebbüs söz konusu olmayıp fail cezalandırılmayacaktır.

Doktrinde **Çakır'a** göre;⁹⁶ bu suçun objektif cezalandırılabilme şartına sahip olması teşebbüse engel değildir. Önemli olan somut olayda "geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi" şartının gerçekleşip gerçekleşmediğidir. Ancak geri kalan malları borcunu karşılamaya yetiyor ise fail cezalandırılmayacaktır. Örneğin; kamu borçlusu malı gizlemeye çalışırken yakalanırsa AATUHK m. 110'a teşebbüsten sorumlu tutulacaktır.

Kanaatimizce burada en temel sorun kanun koyucunun bu suçu açık bir şekilde zarar suçu olarak düzenlemesidir. Nitekim kanun koyucu burada özellikle "ve" bağlacı kullanarak zarar neticesi aramış ve bu suç tipiyle kamu alacağı'nın tahsiline engel olabilecek durumları ortadan kaldırmayı amaçlamıştır. Zarar suçlarına teorik olarak teşebbüs mümkündür. Fakat bu durum söz konusu suç bakımından uygulamada şöyle bir sorunu beraberinde getirmektedir: Failin seçimlik hareketlerden birini işlemesi ve geri kalan malların borcu karşılamaya yetmesi halinde suça teşebbüs gündeme geleceği için fail yine bu suçtan sorumlu tutulacaktır. Çünkü burada fail malvarlığının bir kısmını dahi elden çıkardığında veyahut malvarlığına yönelik diğer seçimlik hareketlerden birini gerçekleştirdiğinde suçun manevi unsuru

⁹⁴ Başbüyük, "Kamu İcra", 4625.

⁹⁵ Yılmaz, 1060; Mustafa Gülseven, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Usulü Hakkında Kanunu, (Ankara: Seçkin Yayınevi,1999), 663.

⁹⁶ Çakır, "Amme", 207-208.

vücut bulmaktadır. Failin bu hareketi neticesinde kalan malvarlığının borcunu karşılamaya yetmesi hususu netice ve teşebbüs bakımından ele alınması gereken hususlardır. Hal böyle iken failin malvarlığının çok az bir kısmını elden çıkardığı veya telef ettiği durumlarda kastının neye yönelik olduğunun tespiti ziyadesiyle güç olmaktadır. Bu durum hükmün getirilişi ile hedeflenen amacı aşacak derecede orantısız bir yaptırım olup ceza hukukunun son çare olma ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bununla birlikte bu suç tipi bakımından kamu alacağının tahsilini de tehlikeye düşürmeyecek aynı zamanda kamu borçlusunun gerek sözleşme hürriyetini gerek mülkiyet hakkını da orantısız bir şekilde sınırlandırmadan bir denge kurulması ve bu şekilde bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu durumun çözümlenebilmesi adına kanun koyucunun izleyebileceği iki yol bulunmaktadır:

Bu durum hükmün getirilişi ile hedeflenen amacını aşacak derecede orantısız bir yaptırım olup ceza hukukunun son çare olma ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumun düzeltilebilmesi ve teşebbüse ilişkin tartışmalara son verilebilmesi için kanun koyucunun izleyebileceği iki yol bulunmaktadır:

Bunlardan ilki seçimlik hareketlerin ardından geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesini bir zarar neticesi olarak değil objektif cezalandırılabilme şartı olarak düzenleyerek bu şartın yerine getirilememesi halinde artık failin cezai sorumluluğu olmadığı kabul edilecektir. Bu durumda; fail seçimlik hareketlerden birini gerçekleştirerek birlikte mevcut malvarlığı kamu borcunu ödemeye yetiyor ise artık teşebbüs mümkün olmayacak ve fail objektif cezalandırılabilme koşulunu sağlayamadığı için cezalandırılmayacaktır. Nitekim gerek TCK m. 161’de düzenlenen Hileli İflas ve m. 162’de düzenlenen Takirli İflas Suçlarında olduğu üzere iflasa karar verilmiş olması yine İİK m. 331’de aciz belgesinin aranması gibi açık bir şekilde düzenleme yapılarak bir objektif cezalandırılabilme şartı olarak hükümde yer verilmesi daha isabetli olacaktır. Kamu borçlusunun ödeme konusun-

daki acziyetini ortaya koymak adına da AATUHK m. 75⁹⁷ dikkate alınmalıdır. Çünkü bu suç tipi bakımından bu muğlaklık ve karmaşanın doğmasındaki en temel etken hükmün düzenleniş şekli ve lafzıdır. Nitekim doktrinde benzer bir şekilde objektif cezalandırılabilme şartının neticeye benzer bir işlev görmesi⁹⁸ nedeniyle her daim net bir ayırım yapmanın güç olduğu, bu nedenle hükümde veyahut hükmün gerekçesinde neticeli suçlar bakımından açıklık getirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.⁹⁹

Bir diğer izlenebilecek yol; kanun koyucunun hükümde yer alan seçimlik hareketlerden herhangi birinin gerçekleşmesini kamu alacağı için bir tehlike olarak görüyor ise o zaman bu suçu bir zarar suçu olmaktan çıkararak geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesini aramamalı ve bu hareketlerden herhangi birinin varlığını yeterli görerek bu suçu bir tehlike suçu haline getirmelidir.

Kanımızca kanun koyucu seçimlik hareketlerin gerçekleşmesine karşın borçlunun mallarının borcunu karşılamaya yetmesi halini cezalandırılabilir olmaktan çıkarmalıdır. Aksi halde ceza hukukunun son çare olması ilkesine aykırı bir durum söz konusu olacaktır. Kaldı ki mevcut durum hükmün konuluş amacıyla da bağdaşmayacaktır. Bu açıklamalarla birlikte Yargıtay bir kararında *“Sanığın ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu ...'nin envanterinde kayıtlı model iş makinesi, ... iş makinesi, ...tekerlekli yükleyici, kepçeden oluşan araçların değer tespitlerinin yapılabilmesi için yerlerinin gösterilmesine dair ... tarafından yapılan tebligat gereğini yerine getirmemesine istinaden 6183 sayılı Kanun'un 110. maddesine aykırılık nedeniyle sanık hakkında dava açıldığının anlaşılmasına göre, sanığın iddianame konusu araçlardan*

⁹⁷ “Aciz hali: Madde 75 – Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tesbit olunur.”

⁹⁸ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 374.

⁹⁹ Mehmet Emin Artuk, Mehmet Emin Alşahin, “Objektif Cezalandırılabilme Şartı ve Zamanaşımı”, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 19, Sayı 2 (Özel Sayı), 2013, s. 20-22.

başka borcunu karşılamaya yetecek mal, hak ve alacakları olup olmadığının ... haricindeki kurumlardan da sorulması ve kolluk marifetiyle araştırılması ile vergi borcunu yapılandırarak taksitler halinde ödemeye başladığı göz önüne alınarak kamu alacağının tahsiline engel olmak kastıyla hareket edip etmediğinin değerlendirilip sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken eksik incelemeye dayalı olarak yazılı şekilde hüküm tesisi..." demek suretiyle isabetsiz bir şekilde geriye kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi hususunu hareket ve neticeden ziyade suçun manevi unsuru bağlamında değerlendirmiş ve bu bakış açısıyla benzer kararlar vermiştir.¹⁰⁰

3. İştirak

İştirakin çeşitli görünüş biçimleri bakımından bir değerlendirme yapılır ise şu sonuçlara ulaşmak mümkündür:

Bu suç tipi bakımından azmettirme uygulamada karşılaşılmaması zor bir ihtimaldir. Örneğin; kamu borçlusunu ile bilerek kamu alacağının tahsilini engellemek amacı ile muvazaalı sözleşme yapan kişi yardım eden olarak sorumlu olacaktır.¹⁰¹ Bununla birlikte sözleşmeyi imzalayanın da aynı kamu borcuna ilişkin kamu borçlusunu olması halinde artık müşterek faillik söz konusu olacaktır.

Aksi yöndeki görüşe göre ise;¹⁰² bu suç tipi yalnızca kamu borçlusunu tarafından işlenebilecek olup malı değerinin altında bilerek satın alan kişi artık 110. madde gereğince cezalandırılmayacaktır.

Kanaatimizce bu görüş isabetsiz olup bu suç tipinin özgü suç olduğu gerekçesi yardım eden olarak iştirakin mümkün olmadığı söyle-

¹⁰⁰ Yargıtay 19. Ceza Dairesi., 22.2.2016, E. 2015/11291 K. 2016/2292, Benzer yönde: "Sanık hakkında vergi borcundan dolayı haciz konularak işçisi H. A.a yediemin olarak teslim edilen 3 parça menkul eşyayı borcun tahsilini engellemek için satmak suretiyle 6183 sayılı Yasa'nın 110/2.maddesine muhalefetten dava açıldığına göre; sanığın haczedilen eşyadan başka borcunu karşılamaya yetecek mallarının olup olmadığı, araştırılıp, kamu alacağının tahsiline engel olmak kastıyla hareket edip etmediğinin değerlendirilip sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken eksik incelemeye dayalı olarak yazılı şekilde hüküm tesisi...", Yargıtay 7. Ceza Dairesi., 28.5.2014, E. 2013/9711 K. 2014/10305, <https://legalbank.net>, (23.11.2022).

¹⁰¹ Pınar ve Bacaksız, "5237 Sayılı", 123; Coşkun, 1243.

¹⁰² Balcı, Kamu İcra, 1210.

nemez. TCK m. 40/2'de yer alan "Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur." hükmü gereğince bu suç tipi bakımından yardım eden veyahut azmettiren olarak cezai sorumluluk mümkündür. Örneğin; vergi borcu çok fazla olan failin borcunu ödemekten kaçınması için muhasebecisi tarafından mal varlığını gizlemesi hususunda ikna edilmesi halinde azmettirme söz konusu olabileceken kamu alacağını ödememek için failin evini kundaklamasına benzin getirerek veya gözcülük yaparak katkıda bulunulması yardım etme kapsamında değerlendirilebilecektir.

Son olarak ifade etmek gerekir ki İİK. 331'de düzenlenen benzer suç tipi bakımından Yargıtay karşı yönde görüşe sahip olup failin kamu borçlusunu olup olmamasının önem arz etmediğini belirterek müşterek failliğin söz konusu olabileceğini ifade etmektedir.¹⁰³

4. İçtima

Bu suç içtima bakımından özellikli bir hal göstermemektedir.¹⁰⁴ İlgili düzenlemede de özel bir içtima düzenlemesi yer almamaktadır.

¹⁰³ "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 alacağı'nın 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 gerçekleştirilmesi sebebiyle icra dosyası alacaklısının aleyhine gerçekleşen satış işlemini muvazaalı şekilde yapmış olduğunun dosya kapsamında anlaşılması karşısında sanık ...'in mahkûmiyetine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde borçlu olmadığından bahisle beraatine karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.", Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 12.04.2018, E. 2016/13502, K. 2018/4494, www.kazanci.com, (15.12.2021).

"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 borçlusunu olmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilmesi bozmayı gerektirmiştir.", Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 06.06.2018, E. 2016/14717, K. 2018/6947, www.kazanci.com, (15.12.2021).

¹⁰⁴ Pınar ve Bacaksız, "5237 Sayılı", 123.

İçtima hususunu Türk Ceza Kanunu genel hükümleri çerçevesinde değerlendirmek gerekir.

Zincirleme suç bakımından genel hükümler doğrultusunda bir değerlendirme yapılacak olursa; bu suç tipinde sayılan seçimlik hareketlerden birkaçının aynı kamu alacağına karşı işlenmesi halinde zincirleme suç tartışması gerekli olmayıp tek bir suçtan söz edilecektir.

Örneğin; kamu borçlusunun birden fazla farklı kamu alacağının tahsiline engel olmak için, farklı zamanlarda aynı suç işleme kararı ile kamu alacağının tahsiline engel olması halinde TCK m. 43/1 uygulama alanı bulacaktır. Böylece tek bir cezaya hükmedilecek fakat bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılabilecektir.¹⁰⁵

Bu suç bakımından TCK m. 43/2'de¹⁰⁶ yer alan aynı neviden fikri içtima hükmü bu suçun mağduru toplum olduğu için uygulama alanı bulamaz.

Bununla birlikte TCK m. 44'te¹⁰⁷ yer alan farklı neviden fikri içtima hükmü bu suç bakımından uygulanabilecektir.

Doktrinde bir görüşe göre¹⁰⁸; failin kaçak bir malı kamu alacağının tahsiline konu bir haciz işlemi sırasında gizlemesi halinde failin fiili hem Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m. 3/5'e hem de AATUHK m. 110'a vücut verecektir. Burada TCK m. 44 gereğince ağır olandan ceza verilmesi gerektiği için Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (KMK)¹⁰⁹ m. 3/5'ten sorumlu olacaktır.

Yine benzer bir şekilde kamu borçlusunun kamu alacağına konu kambiyo senedini yırtarak telef etmesi halinde tek bir fiil ile; eğer kambiyo senedinin zorunlu unsurları varsa (Kambiyo senedi resmi

¹⁰⁵ Çakır, "Amme", 216-217.

¹⁰⁶ "Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da birinci fıkra hükmü uygulanır."

¹⁰⁷ "İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır."

¹⁰⁸ Çakır, "Amme", 220-221.

¹⁰⁹ (R.G: 31/3/2007 tarih ve 26479 sayı)

belge hükmüne bir belge niteliğinde olduğu için) TCK m. 205'te düzenlenen "Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek" suçu;¹¹⁰ zorunlu unsurlar yok ise TCK m. 208'de düzenlenen "Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu" ile AATUHK m. 110'a birlikte vücut verecektir.

Kanaatimizce bu görüşte verilen ilk örnek isabetsizdir. TCK m. 44 anlamında farklı neviden fikri içtimadan söz edebilmek için iki farklı suçun "aynı fiil" ile işlenmesi gerekmektedir. Verilen örnekte harekette bir birlik söz konusu olmayıp kaçakçılık fiili ayrı kamu borçlusunun mal gizleme fiili ayrıdır. Kaldı ki bu hareketler arasında zamansal birlik de bulunmayıp kaçakçılık suçuna konu fiil tamamlanmış ardından kamu alacağına konu mal gizlenmiştir.

F. MUHAKEME

Kamu alacağı'nın tahsiline engel olma suçunda 6183 sayılı Kanun'un 115. maddesi gereğince alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından soruşturmaya başlanır. Ceza Muhakemesi anlamında soruşturmaya başlanabilmesi için suç haberinin alınması gerekli olup CMK m. 160/1 suç haberinin "ihbar veya başka bir suretle" olabileceğini ifade etmektedir. Bu suç tipi bakımından bildirim yapılacağı mercii ve bu bildirim neticesinde soruşturmanın başlayacağını söylemesi "ihbar" kavramına bizleri yönlendirmektedir.¹¹¹ Bununla birlikte Ceza Muhakemesi anlamında herkes bir suça ilişkin ihbarda bulunabilirken bu suç bakımından Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK) yer alan genel ihbar düzenlemelerinden farklı olarak kanun koyucunun kamu alacağı'nın tahsilini korumak amacıyla ihbarda bulunacak kişiler bakımından bir sınırlama getirdiği görülmektedir.¹¹²

¹¹⁰ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, Türk Ceza Hukuku-Özel Hükümler, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 850-851.

¹¹¹ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, Ceza Muhakemesi Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 155-156.

¹¹² Kaneti vd., vergi Hukuku, 611-612.

AATUHK'da özel bir düzenleme bulunmadığı için 5235 Sayılı Kanun gereğince görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi'dir. Burada tartışmalı olan husus "o yerdeki en büyük memur" kavramından ne anlaşılması gerektiğidir.

Doktrinde **Balcı'ya** göre;¹¹³ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na tabi alacaklar bakımından**; 6183 sayılı Kanun'un, 3 ve 13'üncü maddeleri uyarınca mahalli en büyük mülki memur olarak **vali veya kaymakamın**; 5345 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi gereğince **vergi dairesi başkanının, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürünün**; 6183 sayılı Kanun uygulamasında mahallin en büyük memuru olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na tabi olmayan diğer kamu alacakları yönünden ise; 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesinde bir düzenleme bulunmadığından, 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'nun 4'üncü ve 5329 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 29'uncu maddeleri uyarınca il genel idaresi ve il özel idaresinin başkanı **vali**; 5442 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi uyarınca ilçe idaresinin başkanı **kaymakam**; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 37'nci maddesi uyarınca da belediyeler yönünden **belediye başkanı** o yerin en büyük memuru konumundadır.

G. YAPTIRIM

6183 sayılı Kanun'un "Amme Alacağı'nın Tahsiline Engel Olanlar" başlıklı 110. maddesi gereğince bu suçun yaptırımını **altı aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır**.

Bu suçun tüzel kişilerin yönetimi süresince işlenmesi halinde verilecek cezaya suçu işleyen; tüzel kişinin ortakları, mümessil ve vekilleri, tasfiye memurları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, murakıp ve müfettişleri veya müstahdemleri hakkında hükmolunacaktır. Önem arz eden husus tüzel kişiler bakımından suça konu işlemleri yapabilmek konusunda yetkili olunmasıdır. Örneğin; limited ortaklıkta ortak-

¹¹³ Balcı, Kamu İcra, 1210; Çakır, "Amme", 284.

ların muvazaalı bir şekilde şirket mallarını satması halinde yetki bulunmadığı için bu suç uygulama alanı bulamayacaktır.¹¹⁴ Bununla birlikte 6183 sayılı Kanunda tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulanabileceğine dair hüküm bulunmadığı için Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçu bakımından tüzel kişi hakkında güvenlik tedbirine hükmedilemeyecektir. Keza yine TCK m. 60 gereği tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirine hükmolunabilmesi için bu suç tipi bakımından kanunda açık düzenleme yer alması gerekir. Bu şekilde bir düzenleme bulunmadığı için TCK m. 60'ta yer alan genel düzenlemeye de gidilemeyecektir.¹¹⁵

SONUÇ

Devlet kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Kamu alacakları bu noktada büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsiline engel olunması adına kanunda birtakım güvenceler öngörülmüştür. Bu güvencele ek olarak kanun koyucu bazı fiilleri suç olarak kabul ederek kamu alacağı'nın tahsiline engel olunmasının önüne geçmek istemiştir. Bu suç tiplerinden biri de çalışmaya konu AATUHK m. 110'da düzenlenen Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçu'dur.

Bu suç tipi ile korunan hukuki değer; suçla hedeflenen amaçtan hareketle kamu düzeni ve kamu yararadır. Suçun maddi unsurlarını kısaca ifade edecek olursak; bu suçun konusu kamu alacağına ilişkin hakkında takip işlemlerine başlanmış kamu borçlusunun mal varlığıdır.

Bu suçun faili ise kamu borçlusudur. Fakat burada her türlü kamu borçlusu bu suçun faili olamamakta *hakkında takip muamelelerine başlanan* kamu borçlusu fail olabilmektedir. Burada takip muamelelerinden ne anlaşılması gerektiği hususu tartışmalıdır. Kural olarak

¹¹⁴ Şenyüz, Vergi Ceza, 354-355; Nihal Saban, Vergi Hukuku, (İstanbul: Beta Beta Basım Yayın, 2020), 411; Duman, "Kamu Alacağı'nın", 117.

¹¹⁵ Özбек, Doğan ve Bacaksız, Genel Hükümler, 671-672.

vadesinde ödenmeyen bir kamu alacağıının varlığı halinde kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilerek takip işlemi başlamış olacaktır. Fakat bazı hallerde bu kuralın dışında bir usul seyri olduğu görülmektedir. Her bir takip yolunun borcun kesinleşmesi ve takip işlemlerinin başlaması noktasında kendine has usûl süreçleri olduğundan genel geçer kurallar ile çözümlenmeye çalışmamalı, ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Bu suçun mağduru suçla korunan hukuki değerden hareketle kamu ya da toplumdur. Bu suç seçimlik hareketli bir suç olup kanunda birden fazla seçimlik hareket düzenlenmiştir. Bunlar:

- *Mülkünden çıkararak gerçek surette varlığını yok etme veya azaltma*
- *Telef ederek veya Değerden düşürerek gerçek surette varlığını yok etme veya azaltma*
- *Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette varlığını yok etme veya azaltmadır.*

Bu seçimlik hareketlerin hepsi bakımından ortak nokta seçimlik hareketlerin ardından geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesidir. Yani kanun koyucu bu suç tipi bakımından bir zarar neticesi arayarak bu suçu bir zarar suçu olarak düzenlemiştir. Doktrinde bu unsuru objektif cezalandırılabilme şartı olarak da yorumlayanlar bulunmakta olup bu husus tartışmalıdır.

Kanunda bu suç bakımından kanunda herhangi bir hukuka uygunluk nedeni düzenlenmemiştir. Fakat Türk Ceza Kanunu'nda yer alan hukuka uygunluk nedenleri bakımından bir değerlendirme yapılabilir.

Bu suç tipi bakımından kanunda ayrıca bir düzenleme bulunmadığı için suçun taksirle işlenmesi mümkün olmayıp kasten işlenmesi gereken bir suçtur. Fakat burada aranan kast genel kast olmayıp kanunda açıkça *"kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili*

zorlaştırmak maksadiyle" demek suretiyle özel kast gerekliliği vurgulanmıştır.

Kusurluluğu Etkileyen veya Ortadan Kaldıran Hallerden mazeret sebepleri bakımından bu suç değerlendirildiğinde; çalışmaya konu suç tipi bakımından zorunluluk hali örneği kamu borçlusunun iflas tehlikesinin bulunması halidir. Doktrinde; bu konu ele alınırken yalnızca iflas olgusu ile ilgili bir değerlendirme yapılmaması gerektiği, kamu borçlusunun iflas tehlikesinin yaratmak konusunda kastının olup olmaması, tehlikeye konu yarar ile zarar arasındaki orantı gibi bütün hususların bütüncül ve detaylı bir şekilde ele alınarak bir kanate ulaşılması gerektiği ifade edilmektedir.

Yine çalışmaya konu suç tipi bakımından hükümde sayılan seçimlik hareketlerin kamu borçlusu tarafından cebir, şiddet veya tehdit altında işlenmesi halinde artık kusuru olmadığı kabul edilecek ve hakkında ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilecektir. Örneğin; kamu borçlusunun cebir ve tehdit altında kamu alacağına konu malı telef etmesi hali gibi.

Kamu borçlusunun hataya düşme halleri bakımından bir değerlendirme yapıldığında ise; daha çok TCK m. 30/3 ve m. 30/4'ün uygulanma ihtimali olduğunu ifade etmek gerekir. *Örneğin*; kamu borçlusunun kendisine yönelik bir tehdit var olmadığı halde var sanarak hataya düşmesi ve bunun neticesinde malvarlığını mülkünden çıkarması veyahut zarar vererek telef etmesi neticesinde eğer hata kaçınılmaz denebiliyorsa cezalandırılmayacaktır. Haksızlık yanılığısına örnek olarak ise; yurt dışında yaşayan ve orada ticaret yapan bir kamu borçlusunun Türkiye'ye gelerek ticari hataya atılması ve AATUHK m.110 anlamında sayılan fiillerin hukuka aykırı olduğunu bilmemesi olasılığı tartışılabilir. Fakat bir ülkeye giderek orada ticaretle uzun süre uğraşan bir tacirin kanundan kaynaklanan yükümlülüklerini veyahut tabi olduğu mevzuatı bilmediğini iddia etmek hayatın olağan akışında güç olacağından burada kanunu bilmemek mazeret olarak kabul edilmemeli ve kamu borçlusu AATUHK m. 110 anlamında sorumlu tutulmalıdır.

Suçun özel görünüş şekilleri bakımından bir değerlendirme yaptığımızda öncelikle bu suç tipinin teşebbüse elverişliliği doktrinde tartışmalıdır. Çalışmada yer verildiği üzere zarar neticesinin gerçekleşmediği hallerde artık suçun oluşmayacağını belirten görüşler olmakla birlikte teşebbüsün mümkün olduğunu ifade eden görüşler de bulunmaktadır.

Kanaatimizce burada en temel sorun kanun koyucunun bu suçu açık bir şekilde zarar suçu olarak düzenlemesidir. Nitekim kanun koyucu burada özellikle “ve” bağlacı kullanarak zarar neticesi aramış ve bu suç tipiyle kamu alacağının tahsiline engel olabilecek durumları ortadan kaldırmayı amaçlamıştır. Kişinin seçimlik hareketlerden birini işlemesi ve geri kalan malların borcu karşılamaya yetmesi halinde suça teşebbüs gündeme geleceği için fail yine bu suçtan sorumlu tutulacak olup bu uygulamada tartışmalara neden olmaktadır. Çünkü burada fail malvarlığının bir kısmını dahi elden çıkardığında veyahut malvarlığına yönelik diğer seçimlik hareketlerden birini gerçekleştirdiğinde suçun manevi unsuru vücut bulmaktadır. Failin bu hareketi neticesinde kalan malvarlığının borcunu karşılamaya yetmesi hususu netice ve teşebbüs bakımından ele alınması gereken hususlardır. Hal böyle iken failin malvarlığının çok az bir kısmını elden çıkardığı veya telef ettiği durumlarda kastının neye yönelik olduğunun tespiti ziyadesiyle güç olmaktadır. Bu durum hükmün getirilişi ile hedeflenen amacı aşacak derecede orantısız bir yaptırım olup ceza hukukunun son çare olma ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bununla birlikte bu suç tipi bakımından kamu alacağının tahsilini de tehlikeye düşürmeyecek aynı zamanda kamu borçlusunun gerek sözleşme hürriyetini gerek mülkiyet hakkını da orantısız bir şekilde sınırlandırmadan bir denge kurulması ve bu şekilde bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu durumun çözümlenebilmesi adına kanun koyucunun izleyebileceği iki yol bulunmaktadır:

Bunlardan ilki seçimlik hareketlerin ardından geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesini bir objektif cezalandırabilme şartı olarak düzenleyerek bu şartın yerine getirilememesi halinde artık failin cezai sorumluluğu olmadığı kabul edilecektir. Bu durumda; fail

seçimlik hareketlerden birini gerçekleştirmekle birlikte mevcut malvarlığı kamu borcunu ödemeye yetiyor ise artık teşebbüs mümkün olmayacak ve fail objektif cezalandırılabilme koşulunu sağlayamadığı için cezalandırılmayacaktır.

Bir diğer izlenebilecek yol ise; kanun koyucu mezkûr maddede yer alan seçimlik hareketlerden herhangi birinin gerçekleşmesini dahi kamu alacağı için bir tehlike olarak görüyor ise o zaman bu suç bir zarar suçu olmaktan çıkarak geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesini aramamalı ve bu hareketlerden herhangi birinin varlığını yeterli görerek bu suç bir tehlike suçu haline getirmelidir.

Bu suç tipi bakımından iştirak hususunda Türk Ceza Kanunu'nun 37, 38 ve 39. maddesindeki hükümler geçerli olacaktır. İfade etmek gerekir ki bu suç tipi bakımından azmettirme uygulamada karşılaşılmaması zor bir ihtimaldir. Fakat teorik olarak TCK m. 40/2'de yer alan "*Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur.*" hükmü gereğince bu suç tipi bakımından yardım eden veyahut azmettiren olarak cezai sorumluluk mümkündür.

Son olarak Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçu'nda 6183 sayılı Kanun'un 115. maddesi gereğince alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından soruşturmaya başlanacaktır. AATUHK'da özel bir düzenleme bulunmadığı için 5235 Sayılı Kanun gereğince görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi'dir.

YAZAR BEYANI	
Mali Destek/Teşekkür Beyanı:	Mali destek beyanı bulunmamaktadır. Teşekkür Beyanı: Bu çalışma Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Doktora Programı kapsamında, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR tarafından verilen “Kamu İcra Hukuku” dersi kapsamında hazırlanmış seminer çalışmasının gözden geçirilmiş, düzeltilmiş-düzenlenmiş halidir. Bu nedenle gerek ders süresince gerek yayın süresince değerli bilgi ve görüşlerini bizlerle paylaşarak desteğini esirgemediği için Saygıdeğer hocam Dr. Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR’a teşekkürü bir borç bilirim.
Yazarların Katkıları	Eserin tamamı yazar tarafından kaleme alınmıştır.
Çıkar Çatışması/Ortak Çıkar Beyanı	Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmemektedir.

KAYNAKÇA

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, İstanbul: Arıkan Basım Yayım, 2005.

Arslaner Hakan, Demet Akdeniz. “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı”, Sayıştay Dergisi. 95 (2014): 91-113.

Artuk, Mehmet Emin, Mehmet Emin Alşahin. “Objektif Cezalandırılabilme Şartı ve Zamanaşımı”, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 19/2 (Özel Sayı) (2013): 17-44.

Bahçeci, Barış. Kamu Alacağını Takip Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

- Balcı, Mustafa. Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- Başar, Cemal. "Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Özel Sayısı. 16 (2014): 4567-4611.
- Başbüyük, İsa. "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağı'nın Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Özel Sayısı. 16 (2014): 4613-4631.
- Bıyan, Özgür. Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin). Bursa: Dora, 2018.
- Candan, Turgut. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.
- Canpolat, Can. Kusur İlkesi ışığında Mazeret Nedeni Olarak Zorlayıcı Cebir. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Coşkun, Mahmut. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Çakır, Erdem Utku. "Amme Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçu". Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi, 2021.
- Çam, Uzun Mine. Kamu Alacağı'nın Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Çelik, Binnur. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002.
- Duman, Murat. "Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması". Mali Çözüm Dergisi. 26/134 (Mart-Nisan 2016):111-126.
- Erbaş, Rahime. Türk Ceza Kanunu'nda Görünüşte İhmali Suçlarda Garantörlük. İstanbul: On iki Levha Yayınları, 2019.
- Erol, Ahmet. 6183 Sayılı AATUHK Kapsamında Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Geçer, Ahmet Emrah. "Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Duru-

- mu". Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 25/1 (2017): 205-235.
- Gerçek, Adnan. Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- Göktürk, Neslihan, Özgeç, İzzet ve İlhan Üzülmez. Ceza Hukukuna Giriş. Anadolu Üniversitesi Yayını: 2476, 2012.
- Güleç, Sesim Soyer. "Türk Ceza Kanunu'nda Haksızlık Yanılgısı (m. 30/4)", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10/1 (2008): 59-91.
- Gülseven, Mustafa. Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Usulü Hakkında Kanunu. Ankara: Seçkin Yayınevi, 1999.
- Hakeri, Hakan. Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Hakeri, Hakan. İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2003.
- Kaneti, Selim vd. Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Karakoç, Yusuf. "Kamu Alacaklarının Tahsili; Kamu İcra Hukuku". Vergi Sorunları Dergisi. 153(Haziran 2001): 116-135.
- Karakoç, Yusuf. Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019 (Genel Vergi).
- Karakoç, Yusuf. Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar. Ankara: Yetkin Yayınları, 2000 (Vergi Yargısı).
- Karakoç, Yusuf. Kamu İcra Hukuku Bilgisi. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020 (Kamu İcra).
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmez. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Koçak, Muhsin. Vergi-İcra Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Meraklı, Serkan. "Mazeret Sebeplerinin Türk Ceza Kanunu Bakımından Değerlendirilmesi". Ceza Hukuku Dergisi. 12 (Nisan 2010): 261-302.

- Muşul, Timuçin. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2004.
- Oktar, S. Ateş. Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2013.
- Öncel, Mualla vd. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
- Önen, Sacit. Genel Vergi Hukuku. Ankara: Detay Yayıncılık, 2017.
- Öner, Erdoğan. Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Özbalcı, Yılmaz. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2012.
- Özbek, Veli Özer ve Koray Doğan. "Zorunluluk Halinin (TCK m.25/2) Hukuki Niteliği". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 9/2 (2007): 195-222.
- Özbek, Veli Özer, Doğan, Koray ve Pınar Bacaksız. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Özbek, Veli Özer, Doğan, Koray ve Pınar Bacaksız. Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Özgenç, İzzet. "İhmalî Suç Teorisi", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 25/4 (2021): 303-378.
- Pınar, Burak ve Pınar Bacaksız. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (III - Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçları)", Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi, 4/9 (2008): 111-128.
- Saban, Nihal. Vergi Hukuku. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2020.
- Saraçoğlu, Fatih ve Elif Pürsünlerli Çakar. Vergi Hukuku. Ankara: Gazi Kitapevi, 2019.
- Sözüer, Adem. "Türk Ceza Kanunu'nda Öngörülen Mazeret Sebeplerine İlişkin Soru ve Cevaplar", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 18/ 2 (2014): 230-233.
- Şamlıoğlu, Servet ve Yılmaz Özbalcı. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, 1988.

- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Adnan Gerçek. Vergi Hukuku (Genel Hükümler). Bursa: Ekin Basım Yayın, 2022.
- Şenyüz, Doğan. Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları). Bursa: Ekin Basım Yayım, 2016.
- Şimşek, Edip. Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996.
- Taşkan, Yusuf Ziya. Vergi Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Toktaş, Mine. Kamu Alacağının Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları: Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Tombaloğlu, Mustafa Lütfi. Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011.
- Uyar, Talih. "Takip Hukukunda "Alacaklısını Zarara Sokmak Kasdiyle Mevcudunu Eksiltme Suçu" (İİK. Mad. 331)". Ankara Barosu Dergisi. 68/1 (2010): 175-186.
- Yılmaz, Kazım. Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa. Ankara: Ce- Ka Yayınları, 2006.
- Yurtlu Fatih. "Suç Teorisi Bakımından İhmali Suçların Yapısı". Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 25/3(2021): 579-636.
- Yurtlu, Fatih. İhmali Suçlar. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2022.
- Zafer, Hamide. Ceza Hukuku Genel Hükümler (TCK m. 1-75). İstanbul: Beta Basım Yayım, 2019.