

# 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN HÜKÜMLERİNDE YER ALAN SUÇLARDA MADDİ UNSURUN VARLIĞI

Hakan ARSLANER\*  
Demet AKDENİZ\*\*

## ÖZET

Kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz olarak hazinenin kayıtlarına intikali kamusal hizmetlerin finansmanı için önemlidir. Ödenmeyen kamu alacakları, makro ölçekte hizmetlerin aksamasına sebep olabileceği gibi, vatandaşlar ya da vergi mükellefleri arasında eşitsizlik yaratabilecek, adalet ilkesini zedeleyebilecektir. Bu bağlamda kamusal nitelikli alacakların tahsili için etkili tedbirlerin alındığı, bu tedbirlere uymayanlar için parasal cezalar olduğu gibi hürriyeti bağlayıcı ceza hükümlerine de yer verildiği görülmektedir. Ancak hapis cezası niteliğindeki ceza uygulamalarının kamu borcunun ödenmemesinden değil, kanunlarla getirilmiş bulunan yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden kaynaklandığını, bunun da modern hukuk kurallarına uygun olduğunu söylemeliyiz.

Bu çalışma, ödenmeyen kamu borçlarının cebri takip ve tahsilini düzenleyen Kanun hükümlerinde yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören suçların hukukî unsurlarını, özellikle de maddi unsurunu irdelemeyi amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Suç ve Ceza, Suçun Unsurları, Maddi unsur.

## EXISTENCE OF MATERIAL ELEMENT IN CRIMES SPECIFIED IN THE PROVISIONS OF THE LAW NO. 6183 ON COLLECTION PROCEDURE OF PUBLIC RECEIVABLES

### ABSTRACT

The transfer of public receivables to the registers of Treasury Department on due time and in full amount is important for the financing of public services. The unpaid public receivables may hinder the public services in the macro scale and may also create a sense of inequality among citizens and taxpayers and damage the principle of justice. In this concept, it is observed that efficient precautions are taken to ensure the collection of public receivables, and pecuniary penalties and liberty binding punishments are imposed on those who do not obey these precautions. However, we should state that the punishments in the form of prison sentence do not result from failure of paying debts, but results from the

---

\* Yrd. Doç. Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD, harslaner@adu.edu.tr.

\*\* Arş. Gör., Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD, demet.sekerici@adu.edu.tr.

failure of fulfilling obligations prescribed by laws, and this practice is consistent with the rules of the modern law.

This study aims to investigate the legal elements, especially the material element, of the crimes that are specified in the articles of the Law regulating follow-up and collection of unpaid public receivables by force and prescribes liberty binding punishments.

**Keywords:** Law no.6183 on Collection Procedure of Public Receivables, Crime and Punishment, Elements of Crime, Material Element

## GİRİŞ

Vergilendirme işlemlerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>1</sup>'nda yer alan şekil ve usul kurallarına mükellefler, vergi sorumluları ya da diğer ilgililer nezdinde uyulmamasının suç sayılması ve bu suçlara karşı uygulanacak yaptırımlar düzenlenmesi en başta hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Vergisel işlemlerin son basamağı olan tahsil yükümlülüğüne uyulmamasının ise ceza anlamında bir yaptırımı bulunmamasıyla birlikte etkin cebri takip ve tahsil yolları vardır.

Bu etkin cebri takip ve tahsil yollarının uygulama aşamasında ilgililere bazı yasaklar ve sorumluluklar getirilmiştir. Bu yasaklar ve sorumluluklar karşısında uygulanacak cezalar ve süreçleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>2</sup>'un "İkinci Bölümü"nde 107 ilâ 115. maddeler arasında düzenlenmiştir. Mezkûr Kanun'da yer alan bu yasakların cezalandırılabilmesi için bir suçta var olması gereken unsurları barındırmaları gerekmektedir. Daha öz bir ifade ile bir fiilin suç niteliğine bürünebilmesi ve fiili işleyen kişiye suç isnad edilebilmesi için 6183 sayılı Kanun'da yer alan yasakların, suçun unsurları açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme de ceza hukukundaki suçun unsurları bakımından yapılmalıdır. Zira 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)<sup>3</sup>'nün "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı 5. maddesinde; "*Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*" hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olan fiillerin suç sayılıp sayılmayacağı ceza kanununda yer alan ilkeler bağlamında değerlendirilmelidir.

Çalışmamızın birinci bölümünde genel olarak suçun unsurlarından bahsedilecektir. İkinci bölümünde ise 6183 sayılı Kanun'un İkinci Bölümünde yer alan ve "suç" olarak tanımlanan fiiller, maddi unsurları bakımından tartışılacaktır.

1 Resmi Gazete (RG) Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703-10705 (Çalışmamızda bundan sonra bu Kanun "VUK" olarak zikredilecektir.).

2 RG Tarih: 28.07.1953, Sayı: 8469 (Çalışmamızda bundan sonra bu Kanun "6183 sayılı Kanun" olarak zikredilecektir.).

3 RG Tarih: 12.10.2004, Sayı: 25611 (Çalışmamızda bundan sonra bu Kanun "TCK" olarak zikredilecektir.).

Çalışmamız bu anlamda sınırlandırılmış olup, ilgili Kanun'un İkinci Bölümünde belirtilmemiş olan fillere (örneğin mal bildirimde bulunmama dolayısıyla verilen hapis cezaları<sup>4</sup>, üçüncü kişilere gönderilen haciz bildirimlerinin hukukî sonuçları<sup>5</sup>) değinilmeyecektir.

## 1. SUÇUN UNSURLARI

Bir fiilin suç sayılabilmesi için gerekli olan hukukî unsurları tartışmadan önce “suç” ve “ceza” kavramları üzerinde durmak yararlı olacaktır.

### 1.1. Genel Olarak

TCK'da suç için verilmiş genel bir tanım bulunmamaktadır. Kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, kanunda her suç ayrı ayrı tanımlanmıştır. Ancak genel anlamıyla tanımlanacak olursa suç, toplumsal düzenin sürdürülmesi için korunması gereken hukuki değerlerin bilinçli ihlali veya en azından bu değerleri korumayı amaçlayan kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışıdır (Özgenç, 2009: 162). Bir başka tanımlamaya göre suç, karşılığında ceza veya güvenlik tedbiri öngörülen, tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu insan davranışıdır (Özbek vd., 2010: 194-195). Toroslu'ya göre ise suç, hukuk düzeninin ceza tehdidi ile yasakladığı fiillerdir (Toroslu, 2009: 87). Yargıtay ise verdiği bir kararda<sup>6</sup> suçu “isnad yeteneğine sahip bir kişinin, kusurlu iradesinin yarattığı icrai ve ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı, müeyyide olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylem” olarak tanımlamıştır.

Suçun unsurları ise genel olarak her suçta bulunması gereken durumlardır. Aksi halde suç oluşmaz. Bu unsurlar; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olarak incelenebilir.

### 1.2. Kanuni Unsur

Her hukuka aykırı eylem, ceza hukuku bakımından cezalandırılabilir değildir. Hukuka aykırı bir eylemin suç teşkil edip cezalandırılabilmesi, öncelikle bu hareketin ceza hukuku tarafından ele alınmış olmasına bağlıdır (Keyman, 1980: 73). Daha açık bir ifade ile, ceza hukukunun temel prensiplerinden olan “kanunilik ilkesi”nin gereği olarak, suç oluşturan bir eylemin bütün unsurlarının kanunda tanımlanmış olması gerekmektedir (Özgenç, 2009: 103). Bu şekilde, eylemin kanundaki tarifeye objektif olarak uyması “tipiklik” olarak nitelendirilmektedir. Tip ise, soyut insan davranışı olarak tanımlanabilir. Bu durumda tipiklik, somut insan davranışının, normun çizdiği modelin tüm özelliklerini taşımasıdır (Keyman, 1988: 124).

4 6183 sayılı Kanun madde 60.

5 6183 sayılı Kanun madde 79.

6 Yargıtay CGK., 1983/6-360 E., 1984/32 K., 27.01.1984. (Bu ve bundan sonraki Yargı kararları, başka bir referans belirtilmemiş ise, “HukukTurk” veri tabanından abonelik sistemi ile çekilmiştir (<http://www.hukukturk.com/>), Erişim Tarihi: 17.07.2015).

Tipiklik gereği, eylemin, ceza kanunlarında tek tek ele alınmış suçlardan birini oluşturuyor olması gerekmektedir. Bu değerlendirme yapıp kanuni unsurun gerçekleştiği kanaatine varıldıktan sonra, her suç açısından geçerli olan hukuka aykırılık ve kusurluluk gibi unsurlar incelenir (Hakeri, 2008: 85). Görüldüğü üzere, eylemin suç teşkil edip cezalandırılabilmesi için ilk incelenen unsur kanuni unsurdur.

### 1.3. Maddi Unsur

Kanundaki tanıma uygun tipiklik koşulunu oluşturan eylem, hareket ve neticeden oluşmaktadır. Geniş anlamda hareket, insanın içinde yaşadığı psikolojik olaylar veya dışa dönük sergilediği her türlü eylemdir. Fakat ceza hukuku kapsamında bakıldığında, sadece dış dünyada tezahürü olanlar hareket olarak nitelendirilmektedir (Erem, 1995: 273). Bu sebeple, kişinin dışa yansıtmadığı her türlü duygu ve düşünce ne kadar kötü olursa olsun suç teşkil etmeyecektir.

Kanundaki suç tanımlarında unsur olarak mutlaka haksızlık teşkil eden bir insan fiiline yer verilmiştir. Hareket niteliğindeki bu insan davranışının en önemli özelliği iradi olmasıdır. Ancak buradaki irade, kusurluluk için aranan irade değildir. İradesi zorlanmış dahi olsa bu durumdaki kişi eylemde bulunurken bir iradesi vardır ve bu eylem, hukuki anlamda hareket teşkil etmektedir (Özgenç, 2009: 168-169).

Suçun en önemli unsurlarından birini oluşturan hareket, “yapma” şeklinde icrai olabileceği gibi, “yapmama” şeklinde ihmali de olabilir. İcrai hareket, insan iradesinin kaslara verdiği emirlerin dış dünyadaki yansımasıdır. Bu, el, kol hareketi olabileceği gibi konuşma şeklinde de olabilir (Alacakaptan, 1975: 40-41).

Hareketsizlik de ceza hukuku bakımından bir harekettir. Bazı suçlar bu şekilde ihmal suretiyle de işlenebilmektedir. İhmali hareket, bir insanın kendisinden beklenen davranışı gerçekleştirmemesidir. Bunun için, öncelikle kişiyi belli bir davranışta bulunmaya zorlayan bir hukuk kuralının bulunması gereklidir. Aksi halde kişi, ihmali bir davranışta bulunmuş olmaz ve dolayısıyla sorumlu tutulamaz (Alacakaptan, 1975: 43-44).

Bazı suç tiplerinin tanımında, sadece netice gösterilmekle yetinilmiştir. O neticeye nasıl ulaşılacağı önemli değildir. Herhangi bir hareket tahdidinin bulunmadığı, sadece belirtilen neticenin gerçekleşmesinin yeterli olduğu bu tür suçlar serbest hareketli suçlar olarak nitelendirilmektedir (Erem, 1995: 274). Burada suçun maddi unsuru açısından önemli olan, kanundaki neticenin gerçekleşmiş olmasıdır. Serbest hareketli suçların aksine, kanunun tipik hareketin belirli şekilde veya belirli araçlarla işlenmesini öngördüğü suçlara ise bağlı hareketli suç adı verilmektedir (Toroslu 2009: 118).

Bazı suçlar sadece belirli bir hareketin veya ihmalin gerçekleştirilmesiyle tamamlanmış olurlar. Bu suçlara sırf hareket suçları adı verilmektedir. Hareketin yapılıp yapılmaz suçun tamamlandığı bu suçlar, aynı zamanda neticesi harekete

bitişik suçlar olarak da adlandırılmaktadır. Buna karşın, bazı suçlarda ise hareketin veya ihmalin belli bir dış etkide bulunması şart koşulmaktadır. Bu tür suçlar da netice suçları olarak nitelendirilmektedir. Bu sınıflandırma, çeşitli suçların tamamlanma anı, suçun işlendiği zaman ve yeri belirleme yönünden önem arz etmektedir (Toroslu 2009: 118).

Netice bakımından bir ayırım daha yapıldığında suçlar zarar suçu ve tehlike suçu olarak sınıflandırılabilir. Zarar suçlarında hareketin yönelmiş olduğu konuda bir zarar meydana gelmiş olması şartı aranırken, tehlike suçlarında hareketin yönelmiş olduğu konunun gerçekten zarara uğramış olması önemli değildir. Sadece zarar tehlikesinin meydana gelmesi neticenin kabulü için yeterli görülmektedir (Özbek vd., 2010: 216). Dolayısıyla ortaya herhangi bir zarar çıkması aranmadığı için aslında genelde hepsi tehlike suçu olarak anlaşılabilmektedir.

Maddi unsurun diğer bir konusu nedensellik bağıdır. Nedensellik bağı, dış âlemdeki değişikliğin, bir kişiye atılabilmesi için, bu değişikliğin onun hareketinden doğmuş olması gerekir. Böylece kişi suç faili olarak nitelendirilebilir (Bayraklı, 2006: 259). İlliyet bağı adı da verilen bu bağ, hareket ve netice (zarar ya da tehlike) arasında sebep-sonuç ilişkisi bulunması anlamına gelmektedir. Her ne kadar ceza kanunlarında nedensellik bağı ile ilgili bir açıklama yer almasa da, bir kimsenin neden olmadığı bir neticeden dolayı sorumlu tutulamayacağı tüm hukuk düzenince kabul görmüş bir kuraldır. Nedensellik ilişkisinin varlığı ve nasıl belirleneceği hususu ise öğretiyi ve uygulamaya bırakılmıştır (Ömeroğlu, 2014: 1557-1558).

Kişiyi cansız ve diğer canlı varlıklardan ayıran fark, şuur ve irade sahibi olmasıdır. Bu şekilde hükmedebileceği alanlarda neticeye istememiş olsa dahi o sebep olmaktadır. Önlenmesinden de yine kendisi sorumludur (Erem, 1968: 15).

Görüldüğü gibi bir suç maddi unsur açısından incelenirken, hareket ve netice bağlamında değerlendirilip arada uygun illiyet bağı olup olmadığı da araştırılmalıdır.

#### **1.4. Manevi Unsur**

Bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için bunun sadece maddi olarak gerçekleşmesi yetmez. Gerçekleşen eylemin faile bağlanabilmesi için arada psikik bir bağın da bulunması gerekir. Fiil ile fail arasındaki bu psikolojik bağ suçun manevi unsurunu oluşturmaktadır (Toroslu, 2009: 171).

Ancak manevi unsur ile kusurluluk aynı şey değildir. Çünkü işlediği fiil bakımından kişide kusur bulunmasa bile bu fiil suç olma özelliğini kaybetmez. Buna karşın kanuni tanımda aranan manevi unsur gerçekleşmezse suç oluşturan haksızlığın varlığından bahsedilemez (Özgenç, 2009: 223). Bu anlamda kusurluluk, eylemiyle bağlı faile ilişkin bir değerlendirme olduğundan suçun unsurunu oluşturmayacaktır. Ancak ceza hukuku bakımından sorumlu tutulabilmek için kusur şarttır. Nitekim, “kusursuz ceza olmaz” ilkesi en temel ilkelerden biridir. Bu ilke “cezaların şahsiliği

ilkesi” ile de doğrudan ilgilidir. Bu ilke gereği, ceza sorumluluğu şahsidir ve kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Dolayısıyla, kusur kime aitse ceza da ona ait olacaktır.

Manevi unsur, kast ve taksir olarak belirlenmiştir. TCK'nın 21/1. maddesinde “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.” ifadesi ile kişinin cezalandırılabilmesi, eylemin kasten işlenmiş olmasına bağlanmıştır. Görüldüğü üzere ceza hukukunda temel kusurluluk şekli “kast”tır. Yine aynı maddede kast, “...suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır (İçel, 2007: 62). Kast konusunda yüksek yargı organlarının da tanım ve yorumları mevcuttur<sup>7</sup>.

Bu durumda kastın, bilmek ve istemek şeklinde iki unsurunun bulunduğu söylenebilir. Öncelikle failin kasten hareket etmiş sayılabilmesi için, kanuni tanımda yer alan hareket, netice ve nedensellik bağı da dahil olmak üzere tüm unsurlarını bilmesi gerekmektedir. Bilinmesi gereken unsurlar her suç tipine göre değişse de fail genel olarak suç tipinde kendisi ve mağdurla ilgili özellikleri, hareketin konusu ve buna ilişkin özellikleri bilmelidir (Özbek vd., 2010: 239-240). Bu unsurlar sadece davranıştan önce var olan unsurlar değildir. Davranışla aynı zamanda ve davranıştan sonra var olan unsurlar da suçun varlığı için kurucu nitelikte ise bilinmesi gerekmektedir (Toroşlu, 2009: 186).

Suçun kast dışındaki bir diğer manevi unsuru da taksirdir. Taksir istisnai bir nitelik göstermektedir. Çünkü taksirle işlenen fiiller, kanunda açıkça belirtilen hallerde cezalandırılır. TCK md. 22/2'ye göre “taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmemeyerek gerçekleştirilmesidir.” Yargıtay kararlarında da taksirin tanımı ve unsurlarından bahsedilmektedir<sup>8</sup>. Öncelikle taksirle işlenebilen bir suç olmalıdır ve bu durum

7 “...Kast suçun maddi unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. O halde bilme ve isteme kastın unsurlarıdır. Kast kişi ile işlediği maddi unsurları arasında psikolojik bağı da ifade etmektedir. Hareket ve kast birlikte olmalıdır. Failin iç dünyasını ilgilendiren kast failin iç dünyasını olay öncesi olay sırası ve olay sonrası davranışları ölçü alınarak belirlenmelidir. Saniği harekete geçiren etken saik psikik olgunun irade aşamasıdır. Sosyal ilişkilerin ve dışı vurmuş hareketlerin disiplini olan hukuk, ceza normunun ihlaline etki yapmadıkça failin zihni ve ruhi durumu ile uğraşmaz. Suçun işlendiği zaman failin öngörü ve irade ile hareket etmiş olması yeterlidir. Failin iç dünyasını ilgilendiren kastın niteliğini belirleyebilmesi için dış dünyaya yansıyan davranışlardan hareketle sonuç çıkarmak olanaklıdır...” Yargıtay 6. CD., 15535/2378, 15.02.2012 (Malkoç, 2013: 212).

8 “İstisnai bir kusurluluk şekli olan taksir, 765 sayılı TCK'da açıkça tanımlanmamış ise de, 5237 sayılı TCK'nın 22/2. maddesinde “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmemeyerek gerçekleştirilmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Toplumsal yaşamda belli faaliyetlerde bulunan kimselerin başkalarına zarar vermemek için bir takım önlemler alması ve bazı davranış kurallarına uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bu kurallar toplum olarak yaşama zorunluluğundan doğabileceği gibi, Devletin müdahalesiyle de ortaya çıkabilmektedir. Taksirli suç bu kuralların ihlal edilmesi sonucu belirir, fail tedbirli ve öngörülü

kanunda açıkça belirtilmelidir. Bir başka unsur ise gerçekleştirilen hareketin iradi olmasıdır. Ancak bu iradilik sonuca yönelik olmamalıdır. Yapılan icrai veya ihmali davranış istenerek yapılmış olmalı ama meydana gelen sonuç istenmemiş olmalıdır. Zaten taksiri, kasttan ayıran en önemli özellik de budur. Ayrıca taksirde de sonuç öngörülebilir olmalıdır. Ancak burada öngörülebilir sonucu fail öngörememiştir. Sonucun öngörülebilir olması taksiri kaza ve tesadüften ayıran bir kıstastır (Çiftcioğlu, 2013: 325). Taksirin bir diğer unsuru ise, dikkat ve özen yükümlülüğünün yerine getirilmemesidir. Bu yükümlülükler yazılı kurallar veya yazılı olmayan sosyal kurallar olabilir (Toroslu, 2009: 199). Son unsur olarak da hareket ile netice arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir.

TCK'nın 22/3. maddesinde *"kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır."* hükmüne yer verilerek bilinçli taksirin açıklaması yapılmıştır. Bilinçli taksir, failin sonucu öngördüğü ancak istemediği durumlarda söz konusu olmaktadır<sup>98</sup>. Neticenin meydana gelebileceğini öngören fail, aslında neticeyi istememektedir ve başka şartlara güvenerek neticenin gerçekleşmeyeceği düşüncesiyle harekete devam etmektedir (Malkoç, 2013: 257). Fail burada daha çok kendi şansına, bilgi ve deneyimine güvenmektedir. Zaman zaman olası kastla karıştırılsa da, olası kasttan farklı olarak fail öngördüğü sonucun gerçekleşmemesi için elinden gelen tüm çabayı göstermektedir. Yani, olası kasttaki kayıtsızlık durumu bilinçli taksirde söz konusu değildir (İçel, 2007: 65).

Manevi unsur, suçun soyut unsurudur. Tamamen failin iç dünyasıyla ilgilidir. Ancak, tipe uygun her hareket bu unsurda aranmaktadır. Faille fiil arasındaki bu psikolojik bağ ceza hukuku yönünden oldukça önemlidir. Çünkü fail, kast-taksir derecesine göre ceza almaktadır.

---

davranmamış olduğu için cezalandırılır. Bu bakımdan sorumluluğun nedeni, öngörebilme imkân ve ödevinin varlığına rağmen sonuca iradi bir hareketle neden olmaktan kaynaklanmaktadır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun birçok kararında da vurguladığı üzere, öğreti ve uygulamada taksirin unsurları;

- 1- Fiilin taksirle işlenebilen bir suç olması,
- 2- Hareketin iradiliği,
- 3- Neticenin iradi olmaması,
- 4- Hareketle netice arasında nedensellik bağının bulunması
- 5- Neticenin öngörülebilir olmasına rağmen öngörülemediği olması, şeklinde kabul edilebilir..." Yargıtay 12. Ceza Dairesi, 27.02.2012 17743/5328. (Malkoç, 2013: 256).
- 9 "Bilinçli taksirde, gerçekleşen sonuç fail tarafından öngörülmediği halde istenmemiştir. Gerçekten neticeyi öngördüğü halde, sırf şansına veya başka etkenlere, hatta kendi beceri veya bilgisine hareket eden kimsenin tehlike hali, bunu öngörmemiş olan kimsenin tehlike hali ile bir tutulamaz; neticeyi öngören kimse, ne olursa olsun, bu neticeyi meydana getirecek harekette bulunmamakla özellikle görevlidir..." Yargıtay CGK., 9/43-62, 25.03.2008 (Malkoç, 2013: 257).

### 1.5. Hukuka Aykırılık

Fiil ile hukuk düzeni arasında bir çelişkinin varlığı suçun vücut bulması için zorunlu bir durumdur. Yapılan bir fiil, ceza yasalarındaki suç tanımlarından birine uysa bile, ceza hukukunun başka kuralları veya diğer özel ve kamu hukuku kuralları yapılmasına izin veriyorsa veya haklı sayıyorsa, eylem hukuka uygundur (Arslaner, 2015: 14).

Hukuka uygunluk nedenlerinden biri “hakkın kullanılması”dır. Öncelikle kişiye hukuken tanınmış doğrudan doğruya kullanabileceği bir hak bulunmalı ve kişi bu hakkı sınırları içerisinde kullanılmalıdır (Özgenç, 2009: 284). Ancak o zaman gerçekleştirdiği fiil hukuka uygun hale gelir. TCK’nın 26/1. maddesinde bu durum, “*hakkını kullanan kimseye ceza verilmez.*” şeklinde düzenlenmiştir.

“Görevin yerine getirilmesi” de bir hukuka uygunluk nedenidir. TCK’nın 24/1. maddesinde “*kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.*” denilerek, belli bir hukuk normunu şartlara uygun şekilde ifa eden kimsenin fiili tipik anlamda suç teşkil etse bile cezalandırılmayacağı ifade edilmiştir. Çünkü bu düzenlemeyle hukuka aykırılık ortadan kalkmaktadır. Ayrıca yine TCK’nın 24/2. maddesinde “*yetkili bir merciden verilip yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz*” ifadesine yer verilerek amirin emrinden kaynaklanan fiiller de hukuka uygunluk sebebi olarak görülmüştür. Burada hukuk normunun yüklediği bir ödev yerine getirilmekte veya hukuk normunun tanıdığı bir yetki kullanılmaktadır (Toroslu, 2009: 139). Ancak TCK’nın 24/3. maddesi gereği; konusu suç teşkil eden hiçbir emir yerine getirilmez, aksi halde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur.

Hukuka uygunluk sebeplerinden biri de “meşru savunma”dır. TCK’nın 25/2. maddesinde meşru savunma, “*gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yöneltilmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiilden dolayı faile ceza verilmez.*” şeklinde düzenlenmiştir. Burada her şeyden önce bir hakka yönelmiş haksız saldırı bulunmalıdır. Bu saldırıdan başka türlü kurtulma olanağı olmamalıdır. Ayrıca saldırı ve savunma arasında orantı olmalıdır.

“Zorunluluk durumu” da hukuka uygunluk sebepleri arasındadır. TCK’nın 25/2. maddesinde “*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.*” hükmü yer almaktadır. Burada meşru müdafaanın aksine bir haksız saldırı değil bir tehlike söz konusudur. Savunma zorunluluğu ve tehlikeyle orantılılık zorunluluk durumu için de geçerlidir.

Bir diğer hukuka uygunluk sebebi, “ilgilinin rızası”dır. TCK’nın 26/2. maddesine göre, “kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez.” Burada önemli olan, rızanın kişinin üzerinde tasarrufta bulunabileceği bir konu ile ilgili olması gerektiridir (Özgenç, 2009: 329).

Hukuka aykırılık unsurunda esas olan, her tipik fiilin hukuka aykırı olduğu karinesidir. Ancak olayda hukuka uygunluk sebeplerinden biri mevcut olursa o zaman hukuka aykırılık ortadan kalkar ve fiil hukuka uygun hale gelir.

## 2. 6183 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİNDE YER ALAN FİİLLERİN SUÇUN MADDİ UNSURU BAKIMINDAN TAHLİLİ

6183 sayılı Kanun’un farklı hükümlerinde öngörülen suçlar ve bu suçlara karşı verilebilecek cezalar yer almaktadır. Burada hemen belirtelim ki, daha önce de vurguladığımız gibi, 6183 sayılı Kanun’un “İkinci Bölümü”nde belirtilmiş bulunan yasaklar ve cezaların, maddi unsurunu çalışmamız kapsamına almış bulunmaktayız.

### 2.1. Sırrın İfşası

6183 sayılı Kanun’un 107. maddesinde “*bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu’nun 239. maddesine göre cezalandırılır.*” şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Benzer bir düzenleme, VUK’un 362. maddesinde “vergi mahremiyetinin ihlali” başlığı ile düzenlenmiştir. VUK, verginin tahakkukuna kadar geçen evreleri kapsamaktadır. Verginin tahsilatıyla ilgili bir sır açıklaması söz konusu olduğunda ise 6183 sayılı Kanun’un 107. maddesi uygulanacaktır (Gülseven, 1999: 659).

Bu düzenleme kişinin kendi özel alanını koruma hakkına sahip olmasıyla ilgilidir. Kişilik hakkı kapsamında yer alan bu hak mutlak bir haktır ve herkese karşı ileri sürülebilir.

Kişilerin başkalarından gizli kalmasını isteyebileceği bazı yaşam alanları mevcuttur. Yapılan araştırmalarda bu alanlar üçe ayrılmıştır. İlki kişinin ortak yaşam alanıdır. Kişi burada sosyal yaşama katılmakta ve bu alanı diğer kişilerle paylaşmaktadır. İkincisi sadece yakın çevresiyle geçirdiği özel yaşam alanıdır. Sonuncusu ise, kişinin gizli tuttuğu başkasının bilmesini istemediği gizli yaşam alanıdır. Buraya kişinin ailevi ve duygusal yaşamı girdiği gibi ticari ve mesleki gizleri de girmektedir (Güner, 2000: 44).

Bu suçun maddi unsurunu oluşturan hareket, öğrenilen sırların ve gizli kalması lazım gelen diğer hususların ifşa edilmesidir. İfşa etmek, gizli bir şeyi ortaya çıkarma, açığa vurma anlamındadır<sup>10</sup>.

İfşa yazılı veya sözlü her türlü araçla yapılabilir. Ayrıca burada suçun oluşması için ifşanın icrai hareketle yapılması da aranmaz. İcrai hareketle gerçekleştirilebileceği gibi ihmali hareketle de yapılabilir. Sır niteliğindeki bilgi ve belgelerin masanın üzerinde veya bilgisayar ekranında herkesin görebileceği şekilde açıkça bırakılması da bu suçun ihmali şekilde işlenmesine sebebiyet verir (Dülger: 15).

Suçun oluşumu için sırların ifşası yeterlidir. Bu durumda tek hareketli suç söz konusudur. Ancak bu ifşa çeşitli şekillerde yapılabilir. Ayrıca ifşanın kamuya yapılması şart değildir. Tek bir kimseye dahi yapılan ifşa suçun oluşumu için yeterlidir.

Netice bakımından incelendiğinde ise, bu suçun oluşumu için ortaya herhangi bir zararın çıkması aranmamaktadır. Yani ifşa eylemi sonucunda amme borçlusunun maddi ve manevi anlamda bir kayba uğrayıp uğramaması suçun oluşumu için önemli değildir. Bu bakımdan sırrın ifşası suç, tehlike suçudur.

6183 sayılı Kanun'un 107/2. maddesinde "Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil etme yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kişiler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri taktirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir." hükmü yer almaktadır. Buna göre, tahsil yetkisi verilen idareler ile borcu olmadığına dair belge arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlarca borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası niteliği taşımayacaktır. Bu hareketler her ne kadar ilk fıkrada yazılı olan tipikliğe uysa da kanun koyucu haklı bir istisnaya yer vermiştir. Esasında bu durum, bir hukuka uygunluk sebebi teşkil etmektedir. Madde devamında ise, adı geçen kurum ve kuruluşlarca edindikleri bilgilerin ifşa edilmesi halinde ilk fıkra hükmüne göre cezalandırılmaları öngörülmüştür. Yani bu kurum ve kuruluşlarda çalışanlar da sırrın ifşası suçunun faili olabilmektedirler. Sırrın ifşası hususunda ilgilinin rızası söz konusuysa bu durum hukuka uygunluk sebebi oluşturacaktır.

Burada şu hususu belirtmekte yarar vardır. Sırrı ifşa edenlere karşı bir ceza verilebilmesi için suçtan zarar gören kimse/kimseler tarafından bu suç sayılan fiili işleyen/işleyenler hakkında yazılı olarak şikâyette bulunulması ve elbette ki dava açılması gerekmektedir.

10 "...ifşa etmesi, yani; yayması, açığa vurması, afişe etmesi, ilan etmesi, kamuoyuna duyurması, özetle; içeriğini öğrenme yetkisi bulunmayan kişi veya kişilerin bilgisine sunması eyleminin..." Yargıtay 12. CD, 2012/2068 E., 2012/18217 K., 11.09.2012, (Erişim Tarihi: 01.08.2015).

## 2.2. Arttırmalara Katılma ve Arttırmalardan Mal Satın Alma Yasağının İhlali

6183 sayılı Kanun'da yer alan bir diğer yasak da 108. maddede belirtilmiştir. Buna göre, *“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu kanun gereğince paraya çevrilecek malların arttırmasına ne kendi adlarına, ne de diğer kimseler ad ve hesabına iştirak edemeyecekleri ve bu arttırmalardan mal satın alamayacakları gibi, bu malları üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya üçüncü şahıslara satın aldırıp onlardan beş sene müddetle teferruğ suretiyle dahi satın alamazlar. Bu memnuiyet, bunların eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarına da şamildir. Bu memnuiyet hilafına yapılan ihalelerin 99 uncu maddeye göre feshi istenebilir.”* Kanun koyucu bu hükümlerle, 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olanların bazı işlemlere katılmaları yasaklanmıştır. Bu yasak, hacze iştirak eden zabıta memuru ve satışı yapılan menkul malı haczetmiş bulunan ihtiyar kurulu azaları ile muhtar için de uygulanır (Özbalcı, 2007: 887).

Bu hükümde yasak olan eylem, söz konusu şahısların paraya çevrilecek malların arttırmasına kendileri veya başkalarının ad ve hesabına iştirak etmeleri veya arttırmalardan mal satın almalarıdır. Ayrıca bu malları üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya onlara aldırıp onlardan beş yıl boyunca teferruğ suretiyle dahi satın alamazlar. Görüldüğü gibi burada seçimlik hareketli bir suç söz konusudur. Bu hareketlerden herhangi biri gerçekleştirildiğinde suç oluşmuş sayılacaktır. Yasağa rağmen yapılan bu işlemler kamu borçlusunun yararına bile olsa, yani takip konusu yüksek bir bedelle satın alınmış olsa dahi suç gerçekleşmiş olacaktır.

Üçüncü şahıslar beş senelik süre geçtikten sonra söz konusu malı satın aldıklarında fiil, artık suç olmayacaktır. Diğer bir ifade ile üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya onlara aldırıdıkları malları beş yıl içinde üçüncü kişilerden satın almamaları suç oluşmasını engelleyecektir. Bu durumda, üçüncü şahıslara malı aldırılmak tek başına suçun oluşumu yeterli değildir. Aynı zamanda beş yıl içinde onlardan teberru yoluyla dahi geri alındığı zaman suç oluşur.

Mezkûr Kanun'un 108. maddesinde yer alan yasak sadece artırma işlemi yönünden geçerlidir. Bunun dışındaki işlemler suç sayılmayacaktır. Örneğin icra organlarının borçluya kefil olmaları veya alacağı devralmaları suç teşkil etmeyecektir. Oysa 6183 sayılı Kanun'daki bu yasağın İcra ve İflas Kanunu'ndaki görünümü olabilecek “memnu işler” başlıklı 11. maddesi, bütün hukuki işlemler için geçerlidir.

Netice bakımından incelendiğinde ise bu suçun oluşabilmesi için ortaya herhangi bir zararın çıkması şartı aranmamaktadır. Satın alınmadan sadece arttırmaya iştirak etmek bile suçun oluşumu bakımından yeterlidir.

Maddede geçen bu yasaklılık hali, kanuna karşı hile yolunu kapatmak amacıyla, kanunun uygulanmasında görevli olanlara, onların eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve kayın hısımları hakkında da uygulanır. Burada hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı tartışılabilir olsa da pek mümkün görünmemektedir.

Buradaki yasaklılık durumlarına aykırılık durumunda, ihalenin 6183 sayılı Kanun'un 99. maddesine göre feshinin istenebileceği hüküm altına alınmıştır. Fesih isteyebilme süresi, üçüncü şahıslar tarafından alınan malların kanunun uygulanmasında görevli olan kişiler tarafından beş yıllık süre içinde geri alınması ile sınırlıdır. Ancak diğer hallerde, 99. maddeye yapılan atıfla fesih isteme süresi malın alınmasından itibaren yedi günlük sürede yapılmalıdır (Yılmaz, 2006: 1050).

### 2.3. Takdir Muamelelerine ve Kararlara İştirak Etme Yasağının İhlali

6183 sayılı Kanun'un 109. maddesinde bu Kanun'un uygulanmasında bazı komisyonlarda yer alan başkan ve üyeler ile bilirkişilerin yakınlarına yönelik kararlara katılamayacakları yaptırma bağlanmıştır. Bu düzenlemeye göre, "Bu kanunun tatbikine satış komisyonu reis ve azasıyla, bilirkişiler ve yine bu kanunun tatbiki münasebetiyle kendilerine intikal edecek hadiselerin karara bağlanmasında itiraz komisyonları reis ve azası:

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine,

2. Kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına,

3. Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere,

ait işlerin takdir muamelelerine ve bu işler hakkında verilecek kararlara iştirak edemezler."

Söz konusu yasa, satış komisyonu başkan ve üyelerinin, bilirkişilerin ve itiraz komisyonu başkan ve üyelerinin tarafsız kalamama olasılıklarının bulunduğu takdir ve kararlara katılmamalarına yöneliktir. Gerçekten de bahsedilen kişilerin kendilerine ait işlerde tarafsız olmaları kabul edilemeyeceği gibi nişanlılarına boşanmış olsalar bile eşlerine ve maddede anılan diğer yakınlarına ait işlemlerde de tarafsız davranmaları beklenemez. Tarafsız davranacak olurlarsa hem kendileri ailevi olarak sıkıntıya düşebilir hem de aldıkları kararlar tartışılır olabilir (Yılmaz, 2006: 1053).

Anılan kişilerin, ayrıldıkları nişanlılarının, maddede yazılı dereceden daha uzak civar hısımlarının, kanuni temsilcilik görevlerinin veya vekâletin sona ermesinden sonra, temsil edilen veya vekil edenin işlerine ait takdir işlemlerine ve kararlara katılmalarına engel bir durum söz konusu değildir (Candan, 2007: 595).

Hareket bakımından yukarıda sayılan kişilere ait takdir işlemlerine katılmaları suçun oluşması için yeterlidir. Katılmak, bu işlem ve kararlarda bilfiil görev almaktır. Yani maddede yazılı olan komisyonlara başkan ve üye sıfatıyla veya bilirkişi sıfatıyla katılmış olmaları gerekmektedir. Bunun dışında, bu sıfatlarla görev alanları etkilemek, bir suç oluşturmayacaktır.

Netice bakımından ise bu fiiller nedeniyle ortaya herhangi bir zararın çıkması öngörülmemiştir. “Tarafsızlıklarını engellemiş olması” ifadesi dahi kullanılmamıştır. Maddede yazılı olan takdir işlem ve kararlarına katılmış olmaları yeterlidir. Bu bakımdan takdir muamelelerine iştirak etmek suç, tehlike suçudur. Maddede yazılı kişiler esasında görevlerini ifa ediyor olmalarına rağmen bu bir hukuka uygunluk teşkil etmeyecektir. Zira kanunun açık hükmü gereğince bu kişilere özgü bir yasaklılık söz konusudur.

#### 2.4. Amme Alacağıın Tahsiline Engel Olma

Kamu borcunun tahsili, hem borçlu için hem de kamu idaresi için oldukça meşakkatlidir. Özellikle borçlular, bu borcu kolay kolay ödemek istemeyeceklerdir. Bu nedenle, tahsilden kaçmak için her yolu deneyebilmektedirler. 6183 sayılı Kanun’da tahsilden kaçınmaya yönelik davranışları engellemek için bazı önlemler alınmıştır.

Kanun’un 30. maddesinde, *“Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağıın bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadiyle borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.”* şeklindeki düzenlemeyle amme alacağıın tahsiline imkân bırakmayan tasarruflar geçersiz kılınmıştır. Bu hükümlerle, malları kaçırmak suretiyle borçtan kurtulma olanağı ortadan kaldırılmak istenmiştir (Yılmaz, 2006: 1056).

Ancak bu tür işlemlerin sadece hükümsüz kalması yeterli görülmemiş, bu eylemler aynı zamanda suç sayılarak yaptırıma bağlanmıştır. Bu düzenlemenin yapıldığı 110. maddede,

*“Amme alacağıın 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 gerçekte,*
- 2. Gizleyerek, kaçırmak 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.”* hükmüne yer verilmiştir.

Öncelikle bu suç için, ortada bir kamu alacağı bulunmalı ve bu alacak için tahsil işlemlerine başlanılmış olması gerekmektedir. Tahsil amacıyla takip işlemlerine başlandığını ödeme emrinin tebliği bize gösterecektir. Ayrıca, ödeme emri gönderilmeden tahakkuk etmemiş alacaklar için ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleriyle mal bildiriminde bulunulması da takip işlemlerine başlanıldığını gösterir (Yılmaz, 2006: 1058).

Hareket açısından bakılacak olursak, bu suç seçimlik hareketli bir suçtur. Tipte yer alan hareketlerden birinin yapılmış olması gerekmektedir. Bu eylemler ise iki gruba ayrılmıştır. Birinci grupta; mülkünden çıkarmak, telef etmek, değerden düşürmek yoluyla gerçek surette malvarlığını azaltmak veya yok etmek fiilleri vardır. İkinci grup ise; gizleyerek, kaçıracak, muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirecek, aslı olmayan borçlar ikrar ederek ya da alındılar vererek gerçeğe aykırı surette malları azaltmak veya yok etmek eylemleri bulunmaktadır.

Mülkünden çıkarmak; satmak veya bağışlamak suretiyle yapılabilir. Telef etmek ise bir daha kullanılmayacak şekilde bozmak olarak düşünülebilir. Örneğin, kamu borcu nedeniyle borçlunun icra yoluyla satılacak arabasını yakması malı telef etmektir. Malı, tamir edilmesi durumunda dahi eski değerini bulamayacak şekilde hasar vermesi de değerden düşürmektir. Kamu borçlusuna, bu eylemler sonucu gerçek surette varlığını kaybetmekte veya azaltmaktadır (Candan, 2007: 596).

Gizleme ve kaçırma eylemleri, mal ve malların bulunmasını olanaksız kılacak şekilde saklanması veya kaçırılmasıdır. Bazı malların mal beyanında gösterilmemesi bu kapsamda gösterilemez. Çünkü eksik veya gerçeğe aykırı mal beyanı ayrı bir suç oluşturmaktadır. Malları muvazaa yoluyla başkasının üzerine geçirmek de gerçek irade dışında görünürdeki satış işlemiyle malın mülkiyetini bir başkasına devretmektir. Aslı olmayan borçları ikrar etmesi ise, borçlu aleyhine açılmış bir davada mahkeme önünde borcu kabul etmesi ya da gerçekte olmayan borçlar için senet imzalamak suretiyle yapılabilir (Candan, 2007: 596).

Mal gizleme ve kaçırma eylemlerine yönelik Yargıtay'a intikal eden birçok uyuşmazlık genelde araç haczine yöneliktir. Yüksek mahkeme, kayden yapılan haciz sonrası aracı teslim etmemeyi suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçesiyle bu suç kapsamında değerlendirmemektedir. Suçun oluşması için, fiili haczin gerekli olduğu yönünde kararlar vermektedir<sup>11</sup>. Ayrıca yine yüksek mahkeme, kamu borçlusuna yediemin sıfatıyla teslim edilen malların, tebligata rağmen teslim etmemesini bu suç kapsamında değil, TCK'da düzenlenen yedieminlik görevini suiistimal suçu kapsamında değerlendirmektedir<sup>12</sup>.

11 "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa'nın 110. maddesinde yazılı seçimlik hareketli suçu oluşturabilmesi 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 tarıtmak suretiyle, olayda unsurların gerçekleşmediğini açıkça belirtmiştir. Kararda bu nedenin yanı sıra ayrıca delil yetersizliğinden de söz edilmiş olması, isabetli bu-lunan ilk gerekçeyi geçersiz kılan bir husus olarak değerlendirilmemelidir." Yargıtay CGK, 2007/7-248 E., 2007/251 K., 27.11.2007, (Erişim Tarihi: 05.07.2015). Aynı yönde bkz. 2007/2848 E., 2008/4766 K., 13.03.2008, (Erişim Tarihi: 05.07.2015).

12 "Kendisine yediemin sıfatıyla teslim edilen mahcuzları tebligata rağmen teslim etmeyen sanığın eylemi yedieminlik görevini suiistimal etmek suçunu oluşturduğu gözetilmelidir." Yargıtay 7. CD, 2004/6412 E., 2007/1052 K., 22.02.2007, (Erişim Tarihi: 16.07.2015).

Malvarlığını yok etme veya azaltma niteliği taşıyan bu eylemlerin, kamu alacağının tahsiline kısmen veya tamamen engel olmak ya da tahsilini zorlaştırmak amacıyla yapılıyor olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere burada özel kast aranmaktadır. Eğer bu kast yoksa eylem maddi unsur bakımından uygun olsa bile suç oluşmayacaktır. Olayda amme borçlusunun, amme alacağının tahsilini engelleme kastı olup olmadığı araştırılmalıdır<sup>13</sup>.

Netice bakımından incelendiğinde ise, bu unsurun var olabilmesi için, borçlunun malvarlığını azaltan veya yok eden eylemleri sonucu, geriye kalan malların kamu borcunu karşılamıyor olması gerekmektedir. Yani tek başına bu eylemleri gerçekleştirmek suçun oluşumu bakımından yeterli değildir. Borçlunun kaçırmadığı veya kaçıramadığı mallar borcu karşılıyor ise, suç oluşmayacaktır. Bu malların borcu karşılayıp karşılamadığının araştırılması gerekmektedir<sup>14</sup>. Burada hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı tartışılabilir olsa da pek mümkün görünmemektedir.

## 2.5. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma

6183 sayılı Kanun'da yer alan bir diğer yasak 111. maddede düzenlenmiş olan "gerçeğe aykırı bildirimde bulunma" eylemidir. Düzenleme ise şöyledir: *"Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."* Görüldüğü gibi bu düzenleme, 60. maddede yer alan mal beyanında bulunmama suçundan farklıdır. Hiç bildirimde bulunmayanlar bu madde kapsamında değil 60. madde uyarınca cezalandırılacaktır. Öyleyse, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu için ilk şart, önceden bir mal bildirimini yapılmış olmasıdır. Hatta borçludan mal bildiriminde bulunması yönünde bir idari işlem yapılması yani bir ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi halde borçlunun kendi isteği ile vereceği mal bildirimini gerçeğe aykırı olsa bile, bu eylem suç niteliği kazanmayacaktır (Yılmaz, 2006: 1062).

Hareket bakımından bu suç, seçimlik hareketli suçtur. Mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapılması veya yaşayış tarzlarının mal bildirimine uymaması suçun seçimlik hareketlerini oluşturmaktadır. Bunların ilki olan mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapılması eylemi için, Maliye Bakanlığı'nın Seri A Sıra No 1 Tahsilat Genel Tebliği<sup>15</sup>'nde borçlunun kastının varlığına delil olabilecek bazı fiillere yer verilmiştir. Bunlar; borçlunun, başkasının mallarını kendi malı olarak bildirmesi veya bildirdiği mallar üzerinde üçüncü şahısların haklarını da aynı zamanda bildirmemesi, mal olduğu halde beyan ettiğinden başka malları olmadığını bildirmesi gibi hallerdir. Bu durumlar, borçlunun gerçeğe aykırı bildirim yaptığı hususundaki kastının karinesidir.

13 Yargıtay 7. CD, 1998/7205 E., 1998/7464 K., 30.09.1998, (Erişim Tarihi: 08.07.2015).

14 Yargıtay 7. CD, 2000/15196 E., 2000/17126 K., 13.12.2000, (Erişim Tarihi: 15.07.2015).

15 30.06.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kamu borçlusu, esasında kendisine ait olan mallarını bildirmeyerek yani gizleyerek borçtan kurtulmaya çalışabilir. Yüksek mahkeme verdiği bir kararda, tapuda kayıtlı taşınmaz olduğu saptanan sanığın, taşınmaz icra takibinden önce harici senetle sattığı iddiasını, satışın geçersiz olduğu ve sanığın bu taşınmazdan yararlanmasının mümkün olduğu gerekçesiyle 6183 sayılı Kanun'un 111. maddesi kapsamında cezalandırılması gerektiğine karar vermiştir<sup>16</sup>.

Var olmayan malın bildirilmesi de bu suç kapsamında değerlendirilmelidir. Bu şekilde tahsil dairesi oyalanmaya çalışılmış olabilir (Yılmaz, 2006: 1063). Zaten yasa metninde "gerçeğe aykırı" lafzı kullanılmıştır. Adına kayıtlı bir mal olmadığı halde varmış gibi göstermek de gerçeğe aykırı beyan olarak kabul edilir.

Kamu borçlusunun mal bildiriminde gösterdiği malların değerlerini olduğundan yüksek gösterilmesi tahsil dairesinden diğer malların kaçırılması amacıyla yapıyorsa bu durum da suç kapsamında değerlendirilmelidir. Böyle bir amaçtan bahsedebilmek için, tahsil dairesi değerlemeyi yapmaya kadar diğer malların kaçırıldığı veya kaçırılma girişiminde bulunduğu ispatlanması gerekmektedir (Yılmaz, 2006: 1063). Şayet kamu borçlusu malların değerinin bildirdiğinden daha düşük olduğunu bilerek ve gerçeğe aykırı bildirimde bulunma isteğiyle söz konusu bildirim yapmışsa, bir diğer deyişle gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğunu biliyor ve istiyorsa suçun oluşacağını söylemek gerekir. Zira gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunun oluşması bakımından genel kast yeterli olup ayrıca "mal kaçırma" veya "kamu alacağının tahsiline engel olma" yönünde özel kastın mevcudiyetine gerek yoktur (İnci, 2010: 94).

Bununla birlikte borcuna karşılık bildirdiği malların borcu karşılayıp karşılamadığı araştırılmadan, başkaca malları olduğundan ve bunları bildirmediğinden bahisle kamu borçlusu hakkında gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunmaktan dolayı mahkûmiyet hükmü tesis edilemez. Ayrıca gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunun taksirli halinin cezalandırılacağına ilişkin bir düzenlemeye kanunda ayrıca ve açıkça yer verilmemiştir. O halde bu suçun taksirle işlenebileceğinden bahsetmek de mümkün değildir (İnci, 2010: 93-94).

16 "Sanık, aleyhinde yapılan icra takibinde İcra Memurluğuna süresinde verdiği 7.5.1990 tarihli dilekçesinde, "hiçbir işte çalışmadığını ve adına kayıtlı taşınır veya taşınmaz malının bulunmadığını" bildirmiştir. Yapılan araştırmada tapuda adına kayıtlı taşınmaz olduğu saptanan sanık, bu taşınmazı 16.4.1990 tarihli icra takibinden önce 20.9.1989 günlü harici senetle sattığını, bu nedenle mal beyanında göstermediğini savunmuşsa da, tapuda kayıtlı taşınmazın harici senetle yapılan satışı geçersizdir. Tapuda malik gözüken sanığın taşınmazdan her zaman yararlanması, tasarrufta bulunması mümkündür. Sanığın mal beyanında adına tapuda kayıtlı taşınmazı harici senetle sattığını ve teslim ettiğini bildirmemesi ve icra takibi sırasında yapılan araştırma sonucu taşınmazın bulunması, iyi niyetle olmadığını göstermektedir. Suç tarihinde, adına kayıtlı taşınmaz olduğu halde, mal beyanında bildirmeyen sanığın, yüklenen suçtan cezalandırılmasına karar verilmesi gerektiğinden, Yerel Mahkeme direnme hükmü bozulmalıdır." Yargıtay CGK, 1991/8-355 E., 1992/3 K., 03.02.1992, (Erişim Tarihi: 01.08.2015).

Seçimlik eylemlerden bir diğeri ise, kamu borçlusunun yaşayış tarzının yaptığı mal bildiriminde uyumsuzluk göstermesidir. Gerçekten de pek çok kamu borçlusu mal ve geliri olmadığını bildirdiği halde oldukça lüks içinde yaşamaktadır. Mal ve gelir bildiriminde bulunmayan borçlunun, geçim kaynaklarını yani yaşamını nasıl finanse ettiğini göstermesi gerekir. Bu aynı zamanda borçlunun yaşam tarzı ile ilgili de bilgi verir. Bildirilen yaşam tarzı ile gerçekte yaşadığı arasındaki uyumsuzluk borçlunun doğru bildirimde bulunup bulunmadığını ortaya çıkaracaktır. Bu uyumsuzluğu alacaklı olan tahsil dairesi kanıtlayacaktır. Banka, tapu dairesi, diğer kamu kurum ve kuruluşlarından elde edilen bilgiler, basında çıkan haber ve resimler ispat aracı olarak kullanılabilir (Candan, 2007: 598). Ancak borçlu yaşam tarzını mal bildiriminde kanunen göstermeye mecbur olmadığı üçüncü şahısların yardımları ile sürdürüyorsa bu suç kapsamında değerlendirilmez. Fakat borçlunun bu durumu ispatlaması gerekmektedir (Özbalcı, 2007: 894).

Netice itibariyle bakıldığında, suçun oluşumu için bir zarar veya sonucun ortaya çıkması aranmamıştır. Suç tanımında sayılan seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesiyle suç da oluşmuş olacaktır. Bu bakımdan gerçeğe aykırı bildirimde bulunmak suçun tehlike suçudur.

## 2.6. Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme

6183 sayılı Kanun'un 61. maddesine göre, daha önce yapılan mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlular, sonradan edindikleri malları ve gelirlerindeki artmaları edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmek zorundadırlar. Görüldüğü gibi, borçlunun sonradan edindiği malları, gelir ve kazanç artmalarını tahsil dairesinin herhangi bir uyarısı olmaksızın bildirme yükümlülüğü vardır (Özbalcı, 2007: 895). Bu yükümlülüğü yerine getirmeyenler için ise 112. maddede yaptırım öngörülmüştür. Buna göre, *"Usulü dairesinde mal bildiriminde bulduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

Öncelikle bu suçun oluşması için, daha önce usulünce bir mal bildirimini yapılmış ve bu malların amme borcunu karşılamamış olması gerekmektedir. Ayrıca bu bildirimden sonra edinilen bir mal veya gelir artması olmalıdır. Edinilen malların ve artan gelirin ise süresi içinde bildirilmemiş olması da bu suçun şartlarındandır.

Kamu borçlusu sanığın, bildirim yapılmaması şeklindeki hareketinin ihmali nitelikte olduğunu söylemek mümkündür (Pınar ve Bacaksız, 2008: 120). Daha ayrıntılı bir açıklama ile, hareket yönünden bakıldığında bu suç için, mal, kazanç veya gelirdeki artmayı bildirmemek eylemi aranmaktadır. Görüldüğü gibi, bu suç tek hareketli bir suçtur. Düzenlemede suçun oluşumu için başka seçimlik hareketlere yer verilmemiştir. Ayrıca bu suç bağlı hareketli bir suçtur. Kanunda "bildirmemek

suretiyle” ifadesi kullanılarak suçun hangi tür hareketle işleneceği belirtilmiştir. Bilindiği gibi hareketsizlik de ceza hukuku bakımından bir harekettir. Bildirmeme eylemi icrai bir eylem değildir. Bu sebeple yapılması gereken bir yükümlülüğün yerine getirilmemesi dolayısıyla meydana gelecek bu suç, ihmali suçtur.

Sonradan edinilen malları, gelir ve kazanç artmalarını bildirmemek tek başına bu suçun oluşumu için yeterli değildir. Ayrıca bu eylemin amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olması gerekmektedir. Yani söz konusu suç bir netice suçudur. Ortaya çıkması gereken suç borcun tahsilinin engellenmiş veya zorlaştırılmış olmasıdır. Örneğin artan gelir hacz edilebilen bir gelir değilse, bu durumu bildirmemek tahsili etkilemeyeceği için bu suç oluşmayacaktır (Yılmaz, 2006: 1067). Suçun oluşması için tahsilatın illa engellenmesine de gerek yoktur. Zorlaşmış olması da yeterlidir. Mesela sonradan edinilen malların alacaklı kamu idaresince sarf edilen özel çabayla güçlkle tespit edilmesi bu kapsamda değerlendirilebilir (Candan, 2007: 599).

## 2.7. Amme Borçlusuna Ait Ellerinde Bulundurdukları Malları Bildirmeme

6183 sayılı Kanun’un 55. maddesinin son fıkrasında, borcunu vadesinde ödemeyen kamu borçlularına ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerden bu malların yedi gün içerisinde bildirmelerini isteneceği belirtilmiştir. Bu bildirim yerine getirmeyen üçüncü kişiler için 113. maddede yaptırım öngörülmüştür. Bu düzenlemeye göre, *“Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

Borçlulara ait malları ellerinde bulunduranlara yapılabilecek mal bildirim talebi için ön koşul, kamu borcunun vadesinde ödenmemiş olmasıdır. Kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmesi ve onun yedi gün içinde ödemeyip mal beyanında bulunmaması şartı aranmamaktadır. Alacağın vadesinde ödenmemesi üzerine alacaklı kamu idaresi, borçluya ait malları elinde bulundurduğunu öğrendiği üçüncü kişilerden bu istekte bulunabilir (Candan, 2007: 600). Borçlulara ait malları elinde bulunduranlara bu talep ödeme emri ile yapılmaz, yazı ile gönderilmesi gerekir. Kendisine böyle bir yazılı talep tebliğ edilen kişiden elinde borçluya ait mal varsa bunu yedi gün içinde bildirmeleri istenir (Yılmaz, 2006: 1068).

Hareket bakımından bu suç da tek hareketli bir suçtur. Bildirmeme eylemi ile suç tamamlanmış olur. Kanun tarafından kendisine yüklenilen yükümlülüğü yerine getirmeme şeklinde bir eylem söz konusu olduğu için ihmali suçtur. Suçun hangi tür hareketle işleneceği belirtildiği için aynı zamanda bağlı hareketli bir suç söz konusudur.

Netice bakımından ise yukarıdaki suç tipinde olduğu gibi tahsile engel olma tahsili zorlaştırma gibi bir sonuca bağlanmamıştır. Bu açıdan, bir netice suçundan

bahsedilemez. İhmali bir hareket olan bildirim yapılmamasıyla suç tamamlanmış olur. Yani neticesi harekete bitişik suç söz konusudur.

## 2.8. İstenecek Bilgileri Vermeme

Kamu borcunun vadesinde ödenmemesi durumunda, tahsil dairesi borçluya amme alacağının ödenmesi için 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesi uyarınca ödeme emri tebliğ eder. Ödeme emrini alan kamu borçlusuna yedi gün içerisinde ya borcunu ödemek ya da mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Eğer malı olmadığını bildirmişse, bununla birlikte bazı bilgileri de kamu idaresine vermek zorundadır. 6183 sayılı Kanun'un 114. maddesi bu bilgileri vermeyenler için öngörülen yaptırım düzenlemektedir. Buna göre, *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:*

1. *En son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini,*

2. *Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.*

*Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır."*

Suçun oluşması için ön koşul, kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmiş olması ve onun da malı olmadığına dair bildirimde bulunmuş olması gerekmektedir. Ayrıca malı olmadığına dair bildirimden sonra on beş gün geçmiş olmalıdır.

Böyle bir düzenleme, borçluları doğru beyana sevk etmesi açısından oldukça önemlidir. Çünkü kamu borçlusuna bir tahsil dairesince tanınmazsa diğeri tarafından tanınabilir veya nüfusa kayıtlı olduğu yerde, son ikametgâhının bulunduğu yerde kendisini tanıyanlar olabilir (Gülseven, 1999: 668).

Yukarıdaki bilgilerden herhangi birini kabul edilebilir bir özre dayanmadan süresi içinde vermeyenler için bu suç oluşmuş olacaktır. Hangi bilgilerin verilmesi gerektiği maddede belirtilmiştir. Verilmesi gereken bilgilerden en az birinin verilmemesi bile suçu oluşturur. Bu bakımdan seçimlik hareketli suç söz konusudur. İstenen bilgilerin verilmemesi kanunla kendisine yüklenen bir yükümlülüğün ihlali olduğu için bu suç da ihmali suçtur.

Söz konusu süre içerisinde bilgilerin verilmemiş olması makbul bir özre dayanıyorsa bu suç oluşmayacaktır. Her ne kadar hareket unsuru gerçekleşse de, eğer kamu borçlusuna, geçerli bir özür ileri sürer ve bunu kanıtlarsa bu durum suç teşkil etmeyecektir. Özrünün makbul olup olmadığının takdiri ise davaya bakan yargı merciine aittir (Candan, 2007: 600). Buradaki makbul özür, şahsi cezasızlık sebebi olarak nitelendirilebilir.

Netice bakımından bu suç için ortaya bir zarar veya sonucun çıkması aranmamıştır. İstenilecek bilgilerin zamanında makbul bir özre dayanmadan verilmemesi durumunda suç tamamlanmış olacaktır. Dolayısıyla bu suç da tehlike suçudur.

6183 sayılı Kanun'un "İkinci Bölümü"nün 110 ilâ 114. maddesinde belirtilmiş bulunan suçlar, yine aynı Kanun'un 115. maddesi uyarınca alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunmaktadır. Bu bağlamda Cumhuriyet Savcılığı tarafından suçların takibati, amme idaresinin bu suçların işlendiğine dair kanaatinin oluşması ve gerekli incelemeyi yapmış olmasına bağlıdır. Alacaklı tahsil dairesi tarafından bir inceleme yapılması, inceleme sonucunda bir suç olduğu tespit edilmiş ise bunun raporla tespit edilmesi gerekmektedir. Sonuç itibarıyla bu inceleme sonucunun, açılacak olan kamu davası için bir "dava şartı" olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

## SONUÇ

Kamu alacağı niteliğinde olmayan alacakların cebri takip ve tahsilatını düzenleyen İcra İflas Kanunu'nun "On Altıncı Bab"ında 331 ilâ 354. maddeleri dâhilinde cezaî hükümler yer almaktadır. Bu maddeler genel olarak değerlendirildiğinde kimi zaman suçun cezasının ne olacağı İcra İflas Kanunu hükümleri kapsamında belirlenmişken kimi zaman da TCK'ya atıfta bulunulmuştur. 6183 sayılı Kanun'da belirtilmiş bulunan suçlar, yasaklar ve bu hükümlere aykırı hareket edenler hakkında ne gibi bir ceza hükmedileceği ise mezkûr Kanun'un kendisinde düzenlenmiş, TCK'ya atıfta bulunulmaktan kaçınılmıştır. Bunun 6183 sayılı Kanun'un kamu kurumlarına, kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde ayrıca başka işlemin varlığına gerek duymaksızın, doğrudan doğruya hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösteren işlemlerin yapılabilmesi yetkisini idareye vermesinden kaynaklandığı söylenebilir. Bu durumun bir istisnası aynı Kanun'un 107. maddesinde düzenlenen "Sırrın ifşası" hükmüdür. Bu suça karşı verilecek ceza için TCK'ya atıfta bulunulmasının da ciddi bir gerekçesi vardır. Kamu alacağının cebren takip ve tahsilinde görevli olanlar, görevleri nedeniyle amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları üçüncü bir kişi ya da kurumlarla paylaştıkları takdirde VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiş bulunan "vergi mahremiyetini ihlal" suçunu işlemiş olacaktırlar. Her ne kadar VUK'taki bu düzenleme ile verginin tahakkuk sürecinde öğrenilen bilgileri kastedilmiş olsa da vergilendirme süreci tahsili de kapsadığından bir bütün olarak düşünmek gerekirken, tahakkuk sürecinde öğrenilen bilgilerin ifşası ile cebri takip ve tahsil sürecinde öğrenilen bilgilerin ifşasının suçun niteliği bakımından bir fark olmadığı söylenebilmektedir. Her iki suç için farklı cezalar hükmedilmesi doğru olmayacaktır. Bu bakımdan iki kanun da benzer suç ile ilgili TCK'nın aynı maddesine atıfta bulunulmuştur.

Bir fiilin suç sayılabilmesi ve cezalandırılabilmesi için suçun unsurlarının aynı fiilde eksiksiz bir şekilde var olması gerekmektedir. Kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurları bir fiilde vücut bulduğunda ancak bu fiil suç olarak kabul edilebilecektir. Suçun en önemli unsurlarından biri olan maddi unsur, bir eylem niteliğinde karşımıza çıkmaktadır. Kanunun aksini emrettiği davranışta bulunmak veya kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veyahut yasakladığı hareketi yapmak olarak kısaca tanımlanan maddi unsur, fiili suç niteliğine dönüştürecektir. Yukarıda 6183 sayılı Kanun hükümlerinde belirtilmiş bulunan yasaklara uymama ya da suç olarak tanımlanan hareketleri yapma, bir insan eylemiyle dış dünyada bir değişiklik meydana getirdiğinde örneğin kamu alacaklarının tahsilatını güçleştiren bir eylemde bulunulduğunda ya da kamu borçlusu veya vergi mükellefi olan bir kişinin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliğinde olan sırrın ifşa edilmesi halinde suçtan bahsedebilmek mümkün olacaktır. Bu bağlamda yargılama sürecinde yapma ya da yapmama şeklinde bir fiilin olup olmadığı ve dolayısıyla bu fiil nedeniyle dış dünyada bir değişiklik meydana gelip gelmediği yani suçun maddi unsuru iyi irdelenmeli ve diğer unsurlar ile birlikte ele alınarak fiil “suç” niteliğine büründüğünde suç işleyene ceza verilmelidir.

6183 sayılı Kanun hükümleri, kamu borçlarından dolayı kamu borçlularını sadece mal varlığı ile sorumlu tutmaktadır. Parasal nitelikli borçlardan dolayı, genel hukuk ilkelerine uygun olarak, herhangi bir hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmemiştir. Bununla birlikte borçlu, üçüncü kişiler ya da cebri takip ve tahsil işlemlerini yürüten kamu görevlileri hakkında adı geçen kanunda düzenlenmiş bulunan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle kimi hapis cezaları düzenlenmiştir. Elbette ki bu hapis cezalarını doğuran neden, kamu borcunun zamanında ödenmemesi ya da hiç ödenmemesi değildir. Kamu alacağının takibatını zorlayan, bir anlamda alacaklı tahsil dairelerini yanlış yönlendiren iş ve işlemlere muhatap olan taraflarla ilgili bu eylemleri nedeniyle ceza hükümlerine yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin amacı, kanunun emrettiği yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamaktır. Bununla birlikte, cezaların, suç işlenmesini caydırıcı niteliğinin de olduğunu söylemek mümkündür. Fakat ceza hükümleri hem uygulayıcılar hem de kendisine bir takım yükümlülükler getirilen kişiler tarafından yeterince bilinmemektedir. Bu bakımdan uygulamada istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. 6183 sayılı Kanun hükümlerinin kamu borçluları ve özellikle de vergi mükellefleri açısından meslek mensupları tarafından da iyi bilinmesi, idarenin de taraflardaki bu bilgisizlikleri giderişi tedbirler alması, bu konuda azami özen göstermesi gerekmektedir. Bu bağlamda, tahsil dairelerinin yükümlendirici her bir idari işleminin, yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde, ortaya çıkabilecek hukuki sonuç ya da sonuçlara ilgililere yapacağı tebligatlarda yer vermelidir. İdari işlemler karşısında mükelleflerin ya da vatandaşların idareye başvurma, dava açma gibi ne tür haklarının olduğu idari işlemlerin tebligatlarında belirtilmesi ne kadar önemli ise; adına idari işlem tesis edilenlerin, idari işlemde belirtilen yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde cezai sorumluluklarının ne olduğunun ilgililere yapılan tebligatlarda belirtilmesi de o kadar önemlidir.

## KAYNAKÇA

- Alacakptan, U. (1975), *Suçun Unsurları*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372.
- Arslaner, Hakan (2015), *Vergi Cezalarının Mükelleflerce Algılanış Biçimi Konusunda Bir Alan Çalışması: Aydın İli Örneği*, 30. Maliye Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2015, Antalya.
- Bayraklı, H. Hüseyin, (2006), *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Yayınları.
- Candan, Turgut (2007), *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açıklamalı*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çiftcioğlu, C. Topel (2013), Türk Ceza Kanunu'nda Taksir, *Ankara Barosu Dergisi*, S: 3, 317-338.
- Dülger, M. Volkan, *5237 Sayılı YTCK'da Kastın Unsurları ve Türleri- Özellikle Olası Kastın Değerlendirilmesi*, <http://www.dulger.av.tr/pdf/kastinunsurlariturleri.pdf> (Erişim tarihi: 15.04.2015).
- Erem, Faruk (1968), "Nedensellik Bağı ve Ümanist Doktrin", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 25, S: 3-4, 1-22.
- Erem, Faruk (1995), *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Cilt 1, Ankara: Seçkin.
- Gülseven, Mustafa (1999), *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Güner, Semih (2003), "Sır Saklama Yükümlülüğü", *Ankara Barosu Dergisi*, S: 3, 43-53.
- Hakeri, Hakan (2008), *Ceza Hukuku Temel Bilgiler*, Ankara: Seçkin.
- İçel, Kayıhan (2007), "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli Kast", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y: 6, S: 12, 61-70.
- İnci, Z. Özen (2010), "Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülüklerle Uymamanın Cezaî Sonuçları", *İzmir Barosu Dergisi*, Y: 75, S: 1.
- Keyman, Selahâttin (1980), "Tipiklik ve Ceza Hukuku", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 37, S: 1-4, 59-105.
- Keyman, Selâhâttin (1988), "Cürmi Fiilin Yapısal Unsuru Olarak Hareket", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: XL, S: 1-4, 121-171.
- Malkoç, İsmail (2013), *Açıklamalı Türk Ceza Kanunu*, 1. Cilt, Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Ömeroğlu, Ömer (2013), "Ceza Hukukunda Nedensellik İlişkisi Üzerine (Teoriler Dışında Bir Bakış)" *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 15, Özel Sayı, 1529-1582.
- Özbalcı, Yılmaz (2007), *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbek, V. Özer, Kanbur, M. N., Bacaksız, P., Doğan, K., Tepe, İ., (2010), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin.

Özgeç, İzzet (2009), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin.

Pınar Burak, Bacaksız, Pınar (2008) “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu III- Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları”, *Legal MİHDER*, C: 4, S: 9, 111-128.

Toroslu, Nevzat (2009), *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara: Savaş Yayınevi.

Yılmaz, Kazım (2006), *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa Açıklama Yorum Yargı Kararları ve Vergi Alacakları Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı*, Ankara: Ce-Ka Yayınları.