

# AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNDA MAL BİLDİRİMİ -MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMAMA FİİLİ VE YAPTIRIMI

Yrd. Doç. Dr. Nilgün SERİM\*

## Özet

*Mal bildirimini amme borçlusunun kendisinde veya üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve hakları hakkında yazılı olarak veya sözle tahsil dairesine yaptığı bir bildirimdir. Kendine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 gün içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezasına mahkûm olur (6183 S.K., Md: 59-60). 7 günlük sürenin bitmesini takiben tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra mahkemesi hakimince tutuklama kararı verilir. Bu karar Cumhuriyet Savcılığınca derhal yerine getirilir. Fakat borçlu tutuklandıktan sonra bile mal bildiriminde bulunursa veya onun yerine bir başkası onun borcunu öderse hapis cezası ortadan kalkar. Çünkü buradaki hapis cezalandırmak amaçlı değil, borçluyu borcunu ödemeye zorlamak amaçlıdır.*

*Anahtar Kelimeler: mal bildirimini, mal bildiriminde bulunmama fiili, amme alacağı, amme alacaklarının tahsil usulü, amme borçlusu, tahsil dairesi.*

## Abstract

### **Declaration of Property - Absence of Declaration of Property Action and its Sanction in the Law About the Procedure of the Collection of Public Claims**

*Declaration of property is declared goods, receivable and franchises, which are in the existent of the debtor taxpayer's own authority and the third person's authority, as written or verbal declaration to the department of the collection of public claims. The debtor taxpayer who is informed about the payment notification will be condemned jail sentence for once that will not exceed a three months period unless he/she does not take the action of declaration of property or*

\* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

*pay debt within 7 days (The Law About the Procedure of the Collection of Public Claims, Article: 59-60). Subsequent to seven days, arrest decision will be assigned by the law court judge who is dealing with debtor or bankruptcy due to the written request from the department of the collection of public claims. This decision is fulfilled immediately by means of office of the public prosecutor. But the jail sentence will be canceled even if the arrested taxpayer files declaration of property during his arrested period or another person pays his/her debt. Because the purpose of jail sentence is not punishment but to compel the debtor to pay his / her dept.*

*Key Words: declaration of property, absence of declaration of property action, public claims, the procedure of the collection of public claims, the debtor taxpayer, the department of the collection of public claims.*

## GİRİŞ

Gerek Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yürütülen ve gerekse İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yürütülen ve icra takibinde mal bildiriminde bulunmayan borçlulara verilen borç için hapisle tazyik günümüzde uygulandığı şeklinden çok daha ağırlaştırılmış olarak tatbik edilen şekliyle neredeyse insanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahiptir. Eski çağlarda borcunu ödemeyen borçlu köle haline gelebilirken, modern toplumda borç yükümlülüğünü yerine getirmemesi veya yerine getirememesi durumunda özgürlüğünün kısıtlanıp kısıtlanamayacağı ülkelerin iç hukuk mevzuatı, Anayasaları, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve diğer uluslararası anlaşmalar kapsamında sorgulanır hale gelmiştir.

Eski Türk Ceza hukuku uygulamasında suçlar ayrılırken selbi suçlar ve icâbî suçlar olarak ikiye ayrılırdı. İcâbî suçlar yapılması yasak kanunen önceden belirlenmiş bir yaptırımı bulunan bir fiilin gerçekleştirilmesiyle meydana gelen suçlardı. Selbi suçlar ise tam tersine bir fiilin gerçekleştirilmemesinden kaynaklanan suçlardı. Bu bağlamda tazyik hapsi ile ilgili verilen kararların esası selbi suçlar kapsamına girmektedir. Amme borçlusunun mal bildiriminde bulunması gerekiyor ama bulunmuyorsa selbi suçtur. Mal bildiriminde bulunulmaması hem 6183 Sayılı Kanun hem de İcra ve İflas Kanunu kapsamında suç olarak düzenlenmiştir. Mal bildiriminde bulunmama bir suç ve dolayısıyla bunun karşılığında verilen tazyik hapsi bir cezadır.

**Hapisle tazyik;** Mükellefi yerine getirmesi için zorlamayı, işlenmiş suç yokken önceden bir uyarıyı içerir. “Bir kimseyi yapmak zorunda olduğu edimi yerine getirtmek amacı ile hapsederek zorlama; hapis yoluyla belli bir davranışta (edada) bulunmaya zorlama söz konusudur. ...Bugün (mal beyanında bulunmaya zorlama istisnası dışında) kural olarak tazyik hapsi hukukumuzda uygulanmamaktadır.” (Yılmaz, 2005: 454).

**Hapis kararında ise;** Kişi bir suç işlemiştir. Kişinin işlediği suç önceden kanunlarda suç olarak belirlenmiştir. Sonucunda hapis cezası verilmektedir. Kişi kanuni tanıma uygun suçun bütün unsurlarını yerine getirmiştir ve onun sonucunda hakkında bir hapis cezası verilmektedir. Önceden belirlenmiş bir suç bir ceza vardır. Kişi bunu gerçekleştirmesi halinde cezaya çarptırılmaktadır.

Bazı hukukçular mal beyanında bulunmamayı ekonomik suç olarak kabul etmekte ve bundan dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza ile bireyin cezalandırılmasının Anayasanın temel ilkelerine aykırı olduğunu ileri sürmektedirler. Fakat gözden kaçırılmaması gereken bir husus şudur; Buradaki uygulama hapse mahkûm etmek amaçlı değil, borçluyu amme alacağının ödenmesinde gerekli hassasiyetin gösterilmesini sağlamaya yönelik mal beyanında bulunmaya zorlama hapsi uygulamaktır. Borcun ödenmesi veya alacaklının alacağını karşılayacak miktarda malın haczedilmesi ile veya borçlunun mal beyanında bulunmasıyla hapisle tazyik cezası ortadan kalkmakta ve cezaevinde olan borçlu tahliye edilmektedir.

Ayrıca borçlar hukuku kapsamında yapılan bir sözleşmeden doğan yükümlülüğünü kişinin yerine getirmemesi veya getirememesi ile dayanağını kanundan alan mal beyanında bulunmama fiilini aynı önem ve ağırlıkta değerlendirmemek gerekmektedir. “Mal bildiriminde bulunmayanların hapis cezası ile cezalandırılması ile mal bildiriminde bulunulmasını sağlamak amacıyla hapis ile tazyik edilmek arasında fark vardır. İkisi aynı şey değildir.” (Dönmez, 2003: par. 3). İcra ve İflas Kanunu’na göre, mal beyanında bulunmayanları hapis cezası ile tazyik etmeyi Anayasa ihlali olarak kabul etmeyen, kişi hak ve özgürlükleri ile ilişkilendirmeyen, bu yaptırımın kamu otoritesinin sağlanmasına yönelik olduğunu kabul eden eğilimi ortaya koyan Anayasa Mahkemesi kararına bu çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıntılı

olarak değinilmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'a göre ise;

"Kamu borçlusunun mal bildiriminde bulununcaya kadar özgürlüğünden kısıtlanması, hukuki niteliği açısından, ceza hukuku anlamında bir suçun karşılığı değildir. Bu bir suç olsaydı mal bildiriminde bulunmama fiilinin bütün unsurlarının yerine gelmesiyle suç tamamlanmış olacak ve fail hâkim kararıyla cezalandırılabilirdi. Bundan sonra, hükmedilen cezanın infaz ya da diğer hukuki sebeplerle ortadan kalkması üzerinde durulacaktı. Hâlbuki, mal bildiriminde bulunmadığı iddiası ile hâkim karşısına çıkartılan kişi tamamlanmış bir suçun faili durumunda değildir. Söz konusu yaptırımın amacı borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlamaktır." (Dönmez, 2003: par. 17).

### **1. Mal Bildirimi Kavramı ve Vergi Tahsil Sistemimizdeki Kavramsal Dönüşümü**

Mal Bildirimi; amme borçlusu tarafından yazılı beyanla veya sözle alacaklı amme idaresi tahsil dairesine yapılır. Sözlü yapılan bildirimler idarece tutanakla kayda geçirilir. Bu suretle borçlu kendi elinde veya üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve hakları hakkında tahsil dairesini bilgilendirir. Böylece borçlu hem yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını gelir idaresine bildirmiş ve hem de hacze uygun mal veya geliri bulunup bulunmadığını beyan etmiş olur. Amme borçlusu mal bildiriminde bulunduktan sonra borcunu ödemeyen mükelleften amme alacağının ne şekilde tahsil edileceği idarece tespit edilir. Amme borçlusunun mal bildiriminde bulunmasına ilişkin hükümler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan önce yürürlükte olan Tahsili Emval kanununda da vardı. Fakat eski kanundaki düzenleme ve neticesi yaptırım mevcut uygulamadan farklılık gösteriyordu. Şöyle ki; Tahsili Emval Kanunu'na göre "görünürde malı bulunmayan ve fakat borcunu nakden ödeyebilecek durumda olduğu ihtiyar kurulunun miazbatasıyla sabit olan borçlular bir ay müddetle hapis ile tazyik olunurdu." (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 775). Zamanında borcunu ödeyemeyen mükellefler için öngörülmüş olan bu sistemin o günün şartlarında bile pek geri olması nedeniyle bu usule son verme ihtiyacı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun tasarısının gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir.

"...menşeiini Hammurabi Kanun'undan İsrail hukukundan ve eski Yunan ve Roma'dan ve alacaklısının borçlusu üzerinde haiz olduğu haklardan alan ve tahsilat işinin mali bir muameleden ziyade bir zabıta işi sayıldığı zamanlarda

revaç bulan (borçluyu borcu için hapis) sistemden uzaklaştırmak lazımdır. Filhakika tarihte borçluluk köleliğe münce olabilmekte idi. Borçluyu borcu için hapis bunun biraz hafifletilmiş şeklidir. Fakat bu dahi geçen yüzyılın ikinci yarısında bütün Avrupa memleketlerinde kaldırıldı.” (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 775).

Bu yaklaşımdan hareketle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın İkinci Kısmının Zorla Tahsil ve Kovuşturma Esaslarına İlişkin Birinci bölümde mal bildiriminde bulunmayanların aynen 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda. hüküm altına alındığı gibi mal bildiriminde bulununcaya kadar hapisle tazyik olunabileceği hükme bağlanmakla birlikte bu yeni düzenlemenin Tahsili Emval Kanunu'ndaki düzenlemeden farklı olan niteliği kanunun gerekçesinde “ ...bu borç için hapis değildir, borçluyu mal beyanına zorlama için bir tedbirdir. Kararı tahsil dairesi vermekte, fakat bu kararın tekemmülü için mahallin en büyük mülkiye memurunun (ilde Vali, ilçede kaymakam) veya tevkil edeceği zatın tasdiki icap etmekte, infaz yetkisi ise Cumhuriyet Savcısına ait bulunmaktadır. Borçlu mal beyanında bulunduğu anda hapis kararı alınmış olsa dahi infaz edilmez, borçlu hapsedilmişse derhal tahliye olunur.” (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 786) şeklinde ifade edilmiştir. Bu yeni düzenleme ile bir taraftan vatandaşa kolaylık sağlamak duruma göre aciz hali tespit edilen, teminat hükümlerinden yararlandırılan, borcu tecil edilen ve taksitlendirilen fakat hapsedilmeyen borçlu, çalışıp borcunu ödeyebilir, diğer taraftan da amme alacağının hızlı, kolay ve zamanında tahsilini garanti altına almak amaçlanmıştır. Kanunda hapis hükmü mükellefi cezalandırma amaçlı değildir. 6183 Sayılı Kanun'un bir cebri icra kanunu olması niteliğinden kaynaklanmaktadır. Geçici Komisyon raporunda da ifade edildiği gibi “hapis hükümleri...borçluyu beyanda bulunmaya, yalan beyandan sakınmaya davet eden hükümlerdir.” (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 790).

1961 Anayasası'nın yürürlüğe girmesinden sonra 6183 Sayılı Kanun'un 60. maddesine göre mal bildiriminde bulunmayan borçlunun mahallin en büyük mülkiye memuru veya görevlendireceği kişinin onayıyla mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ile tazyik edilebileceğine dair hüküm, “kişi dokunulmazlığı ve hürriyetinin usulüne bir hâkim tarafından verilmiş tevkif kararı olmadıkça

kayıtlanamayacağına dair Anayasa'nın 14. maddesine aykırı bulunduğundan antidemokratik olan bu maddenin tadili ile İcra ve İflas Kanununun 76. maddesine mütenazır olan hapis cezası ile tazyik yetkisinin icra tetkik mercii hakimine verilmesi" T.B.M.M. Adalet Komisyonu raporunda ifade edilmiştir (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 894). Bu değişiklik Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca Meclise sunulurken madde metninde yapılan bir diğer değişiklik "...borcunu ödemediği halde mal bildiriminde de bulunmazsa bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur" ifadesi, Türkiye Büyük Millet Meclisinden aynen geçmiş, fakat senato tarafından "...borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı taktirde mal bildiriminde bulununcaya kadar..." şeklinde tekrar değiştirilerek (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 907) 6183 Kanun ilk kanunlaştığı zaman metinde yer alan ifadeye sadık kalınmıştır. Söz konusu 60. madde de 13.06.1963 tarihinde kabul edilen, 251 sayılı Kanun'la (Resmi Gazete, 19 Haziran 1963 tarih, 11432 sayılı) yapılan bu değişikle günümüze kadar değişmeden gelmiştir.

## 2. Mal Bildiriminin İçeriği ve Etkileri

"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu (vergi mahkemesi) nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur." (6183 S.K. Md. 58/1). Ödeme emri; kamu alacakları söz konusu olduğunda alacaklı amme idaresi tahsil dairesi tarafından amme borçlusuna yapılan resmi ödeme davetidir. Özel alacakların takip ve tahsiline ilişkin olarak ise borçluya bu davet icra dairesi tarafından yapılır. "Borçlunun itirazı halinde ihtardan başka hiçbir hukuki neticeye sahip olmadığı halde, buna karşı itiraz ileri sürülmemiş olan hallerde ise, tıpkı kesin bir mahkeme hükmüne benzer şekilde, kanuni cebri icra muhakemesinin uygulanmasına cevaz verir." (Üstündağ, 2004: 93).

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde borcunu ödemediği takdirde (bu süre içinde) mal bildiriminde bulunmak veya dava açmak şeklinde iki seçeneğe sahiptir.

**Borçlu mal bildiriminde bulunmayı tercih ederse;** Borçlu malı bulunduğu ve bulunmadığı her iki durumda da bildirimde bulunmak zorundadır. “Mal bildirimi, servet beyanı niteliğinde değildir. Bu yüzden borcu karşılamaya yetecek ölçüde bildirim yapılması yeterlidir.” (Dönmez, 2005: 136). Borcunu karşılayacak mal varlığı olmasına rağmen eksik bildirimde bulunursa ve alacaklı amme idaresi tahsil dairesinin yapacağı mal varlığı araştırması neticesinde eksik bildirimde bulunduğu tespit edilirse mal varlığını gizlediği gerekçesiyle kendi beyanı ile sorumlu tutulacaktır. “Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” (6183 S.K, Md. 111).

**Borçlu mal bildiriminde bulunmak yerine vergi mahkemesinde dava açmayı tercih etmişse** aşağıdaki iki seçenekten birinden hareket etmiş olabilir;

- Kamu borcunun tamamına karşı dava açmış olabilir. Bu durumda; dava lehine neticelenirse mal bildiriminde bulunmasına neden yoktur. Ayrıca, “Mal bildirimi zorunluluğunun kalkması için, sadece dava açılması yeterlidir, ayrıca teminat gösterilmesine gerek yoktur. Ancak, cebren tahsil işlemlerinin durdurulabilmesi dava açılması ile birlikte teminat gösterilmesini de gerekli kılmaktadır.” (Karakoç, 2000: 163). Dava aleyhine neticelenirse mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren borcunun tamamını karşılayacak miktarda 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak durumundadır. Davanın mahkemece kısmen kabul, kısmen de reddedilmesi durumunda ise red edilen kısım için kararın kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde mal beyanında bulunmak durumundadır.

Ödeme emrinin iptali için açılan davalarda vergi mahkemesinin kararının kesin olduğu belirtilmesine rağmen, bu karar üzerine taraflar temyiz yoluyla Danıştay’da dava açabilirler. Çünkü İYUK’nun 46. maddesinde yer alan “idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi,

Danıştay'da temyiz edilebilir" hükmü ile AATUHK'nun 58/6. maddesi açıkça kaldırılmış bulunmaktadır (Gerçek, 2003: 127).

- Kamu borcunun bir kısmına karşı dava açmış olabilir. Bu durumda dava konusu etmediği borcuna yetecek kadar malı ödeme emrinin tebliğini takiben 7 gün içinde bildirmek zorundadır. "Borcun bir kısmına karşı dava açan borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi takdirde dava açılmamış sayılır..." (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2005: 163).

Yukarıda da vurgulamaya çalıştığımız gibi borçlu mükellefin amme alacağını karşılayacak miktarda mal, hak ve alacak bildirmesi yeterlidir. Bildirim üzerinde alacaklı amme idaresi tahsil dairesi yaptığı değerlendirme neticesinde bildirilen mal hak ve alacakların amme alacağını karşılamadığı neticesine varırsa borçlu mükelleften ek bildirimde bulunmasını talep edebilir. "Mal bildirimini alacaklı amme idaresi tahsil dairesinin vergi borçlusunu haciz yolu ile takibine veri bilgileri içermesi açısından da fevkalade önem taşımaktadır." (Tunal, 1994: 111).

Mükellefin sahip olduğu mal varlığı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 70. maddesinde yer alan haczedilemeyecek mal ve gelirlerden oluşuyorsa mal bildiriminde bunları bildirme mecburiyeti yoktur. Çünkü haczedilmezlik konusu kamu düzeniyle ilgilidir. Bu nedenle de borçlu haczi olanaksız olan mallarını bildirmek zorunluluğunda değildir (Şamlıoğlu-Özbalcı, 1984: 386). Fakat bu durumdaki bir mükellefin yine de mal bildiriminde bulunmak ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını gelir idaresine bildirmek ve borcunu ne şekilde ödeyebileceği hakkında bilgi vermek mecburiyeti vardır. Yasa gereği haczi kısmen veya tamamen olanaksız malların dahi bildirimini gerektiği hususunda doktrinde yukarıdaki görüşün aksi yönde düşünenlere göre ise;

"...haczedilmezlik konusunun takdir yetkisi haczi yapan tahsil dairesine aittir. Bu itibarla borçlu haczedilemeyeceğini düşündüğü malları da bildirimde belirtmek zorundadır. Nitekim 6183 sayılı Kanun'un Hükümet Gerekçesinde "borçlu yalnız malının bulunması halinde değil, bulunmaması halinde de bildirimde bulunmak mecburiyetindedir" demek suretiyle hiç malı olmayan kişinin dahi böyle bir zorunluluk altında tutulduğu düşünülürse, haczedilmezlik gibi tartışmaya açık bir konuda, borçluyu sorumlu tutmamak kendi mantığı içinde çelişkili olur. Bu nedenle 59. maddenin ilk fıkrasında yazılı olan "haczi kabil mal ve geliri



bulunmadığı” yolundaki deyimden, haczedilmezliğin borçlu tarafından bizzat takdir ve tayin edilerek bildirilebileceği sonucu çıkarılmamalıdır.” (Şimşek, 1996, s: 566).

Ödeme emrinin mal bildirimi yönünden sonuç doğurabilmesi için borçluya tebliğ edilmesi gerekmektedir. Borçlu dışında bir şahsa ödeme emrinin tebliğ edilmesi durumunda borçlunun bu tebligattan haberi olsa dahi mal bildiriminde bulunma zorunluluğu ortaya çıkmayacaktır. 6183 Sayılı Kanun’un 60. madde hükmü uyarınca mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü doğrudan doğruya borçluya düşmektedir. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi konuya ilişkin 27.01.1975 tarihli ve E.No: 873, K. No: 440 sayılı içtihadında “Ödeme emri borçlunun vekiline tebliğ edilmiştir. Ödeme emri borçluya tebliğ edilmediğinden mal beyanında bulunmamaktan ötürü tekevvün eden (oluşan) suçun sanığa isnat (yüklenme) kabiliyeti bulunmadığı gözetilmeden mahkûmiyet kararı verilmesi yasaya aykırı temyiz itirazları yerindedir.” (Şimşek, 1996: 569) şeklinde karar vermiştir.

Kendisine Türk Medeni Kanun’u hükümleri uyarınca veli, vasi ve kayyım tayin edilmiş olan şahısların mal varlığı bildirimine ilişkin yükümlülüğü kanuni temsilcileri olan bu şahıslar tarafından yerine getirilir.

Amme borçlusunun bir tüzel kişilik olması durumunda ise, mal beyanında bulunma yükümlülüğü tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerine ait olacaktır.

İcra ve İflas Kanunu’nun 193.maddesi uyarınca iflasın kesinleşmesiyle tüm takiplerin düşmesi gerektiğinden ve iflasın tasfiyesi müddetince müflise karşı takip yapılması olanaksız bulunduğundan Yargıtay 8. Ceza Dairesinin 19.09.1989 tarihli, E. No: 6469, K. No: 6541 sayılı içtihadında da belirtildiği gibi müflis borçludan mal bildiriminde bulunması beklenemez (Şimşek, 1996: 574).

**Borçlu mal bildiriminde bulunmazsa;** alacaklı amme idaresi tahsil dairesi borçlu hakkında mal varlığı araştırması yapacak, bulduğu malları haczedecek satacak ve elde ettiği gelirden amme alacağının tahsili yoluna gidecektir.

**Borçlu malı olmadığı yolunda bildirimde bulunursa;** 6183 Sayılı Kanun’un 114. maddesine göre “...amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya

bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde; En son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.” (Tüm Vergi Kanunları, 2006: 634-35).

Ayrıca aynı kanunun 27. maddesinde “amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapis cezası ile tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.” (Tüm Vergi Kanunları, 2006: 594) denildikten sonra 29. maddesinde de hükümsüz sayılan diğer tasarruflara yer verilmiştir. Hükümsüz sayılan tasarruflar amme alacağının tahsili maksadıyla iptal davasına konu olabilmektedir.

**Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu tespit edilenler veya yaşayış tarzları mal bildirimleri ile örtüşmeyenler** hakkında 6183 sayılı Kanunun 111 ve 115’inci maddeleri uyarınca işlem yapılır.

6183 sayılı Yasada “tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin mal beyanında bulunmaktan dolayı hapisle tazyik olacaklarını düzenleyen, açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, ...yasanın 115. maddesine göre hükmi şahısların temsilcileri gerçeğe aykırı beyanda bulunmaktan dolayı hapisle cezalandırılmaktadır.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 2006: 326).

### **3. Mal Bildirimde Bulunmama Durumunda Uygulanan Yaptırımın İrdelenmesi**

Yukarıda da değindiğimiz gibi mal bildiriminde bulunmayan borçlu mükellefin karşılaşılabileceği dayanağını hukuk kurallarından alan iki yaptırım vardır. Gelir idaresi tarafından uygulanan yaptırımlar (borçlunun yaptığı tasarruflara ilişkin iptal davası açılması, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve kati haciz), Yargı organı tarafından verilen cezai yaptırım (hapis yaptırımı);

6183 Sayılı Kanun'un 60. maddesine göre "kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak üzere ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.

Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 7 günlük müddetin bitmesini müteakip tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hâkimi tarafından verilir. Bu karar Cumhuriyet Savcılığınca derhal yerine getirilir." (Tüm Vergi Kanunları, 2006: 611-12).

Anılan madde hükmüne uygun olarak borcunu ödemeyen ve mal bildiriminde bulunmayan borçlu mükellefler hakkında hapis cezası ile tazyik yazıları vergi dairelerinde hesap ve takip masası tarafından yazılarak vergi dairesi müdürüne onaylatıldıktan sonra İcra Tetkik merciiine gönderilir (Karyağdı, 2001: 11-12). İcra Tetkik mercii, bir icra hâkimi ile yazı işleri müdürü, kâtip ve mübaşirden oluşur. Ayrı bir icra tetkik mercii bulunmayan yerlerde, tetkik mercii görevini asliye hukuk mahkemesi yapmaktadır. Hapis cezası ile tazyik kararını, icra tetkik mercii hâkimi verir. Hâkim dosya üzerinden duruşma yapmaya gerek görmeksizin bu kararı verebilir. İcra tetkik mercii hâkimi tarafından verilen hapis cezası ile tazyik kararının temyiz edilmesi mümkün değildir.

Eğer, 30.03.2005 günlü, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesiyle getirilen, düzenleme Anayasa aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmemiş olsaydı, artık karar verme yetkisi icra tetkik mercii hâkiminde olmayacaktı. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun iptal edilen 3. maddesi " Bu kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır." (Genel kanun niteliği) demekteydi.

Eğer tazyik hapsi uygulaması bir kabahat ise yukarıdaki 5326 sayılı Kanun'un 3. maddesine istinaden bu kabahate o Kanun'un genel hükümlerinin uygulanması gerekir. Çünkü Kanun'un genel nitelikleri arasında (kabahatten dolayı sorumluluğun esasları, yaptırım türleri, soruşturma zamanı, **karar verme yetkisi** ...vb. genel ilkelerin yer aldığı bilinmektedir. Dolayısıyla tazyik hapsi kararını icra tetkik merciiinin vereceğinin düzenlendiği 6183 Sayılı Kanundaki durumda tazyik hapsi kararını yukarıdaki açıklamalara göre (Kabahatler Kanunu'nu genel kanun olmasından dolayı) Kabahatler Kanunu'na göre başka

bir makam verecektir. Bunun iptali istenmiş ve Anayasa Mahkemesi bunu iptal etmiştir (Resmî Gazete, 22 Temmuz 2006 tarih, 26236 sayılı).

Hapis cezası ile tazyik kararı verildikten sonra vergi dairesine gelen karara istinaden kararın infazı için mahalli Cumhuriyet Savcılığına bir yazı gönderilir. Karar Cumhuriyet savcılığınca derhal yerine getirilir. Mükellef hakkında hapis cezası ile tazyik kararı verildikten sonra bile mal beyanında bulunursa hapis cezasından kurtulur. “Bu durumda mal beyanında bulunan mükellefe ilişkin hapis cezası ile tazyik kararının iadesi için karakola verilmek üzere bir yazı hazırlanır.” (Karyağdı, 2001: 14). Söz konusu maddenin lafzında da ifade edildiği gibi mükellefin “hapisle tazyik olunması” yani “mal bildiriminde bulunmaya zorlanması” amaçlanmaktadır. Borçluların hapsedilmeleri mükellefi zorlayıcı bir tedbir niteliği taşımaktadır. “İcra ve İflas Kanunu’nun kabul ettiği genel esaslara da uygun olarak ...gerçekten borçlu olmaları ve borçlarını ödememiş olmaları nedenine değil, mal beyanında bulunmamaları, takibat sırasında yalan beyanda bulunmaları, dürtüst hareket etmemeleri ve takibata engel olmaları nedenlerine dayandırılmıştır (Çelik, 2000: 37). Amaç mükellefe hürriyeti bağlayıcı ceza vermek olsa idi, mal bildiriminde bulunduğu takdirde cezadan kurtulabilmesi mümkün olmazdı.

#### **4. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve İcra ve İflas Kanununda Yer Alan Hapisle Tazyik Yaptırımı Hükümleri Etkileşimi**

Borçlu mükellefin mal beyanında bulunmaması nedeniyle mal beyanında bulununcaya kadar ve bir defaya mahsus olmak üzere öngörülen hapis cezası ile tazyik yaptırımı vergi hukukuna özgü bir düzenleme değildir; İcra ve İflas Kanununda da benzer nitelikte bir yaptırım yer almaktadır. 6183 sayılı Kanun’un 59-60. maddeleri, İcra İflas Yasası’nın 74-76. maddelerine karşılık gelmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ’da mal bildiriminde bulunmayanlara ilişkin yer alan düzenleme oldukça genel bir düzenleme niteliğindedir. Bu nedenle söz konusu yasanın uygulanmasında boşluklar ortaya çıkabilmektedir. İcra ve İflas Kanunu’nun 74. maddesinde borçlu mükellefin mal beyanında bulunması, bulunmazsa hapisle tazyik olunacağı, hiç mal beyanında bulunmaz veya gerçeğe aykırı beyanda bulunursa

ayrıca hapisle cezalandırılacağı, İcra İflas Kanunu madde 76 da mal beyanında bulunmayan borçlunun beyanda bulununcaya kadar alacaklının talebi üzerine icra mahkemesi hâkimi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ve üç ayı geçmeyecek şekilde hapis cezası ile tazyik olunacağı, (İcra ve İflas Kanunu, 2008: 44) “müddeti içinde beyanda bulunmak üzere mazereti olmaksızın icra dairesine gelmeyen veya yazılı beyanda bulunmayan borçlunun, alacaklının şikâyeti üzerine, on gün disiplin hapsi ile cezalandırılacağı, alacaklının alacağını karşılayacak miktarda malın haczedilmesi veya borcun ödenmesi halinde, bu cezanın düşeceği” (İİK, Md. 337/1), borçlunun ödeme şartını ihlal etmesi halinde alacaklının şikayeti üzerine üç aya kadar tazyik hapsine karar verilmesi (İİK, Md. 340) hüküm altına alınmıştır. Madde içeriklerinden de anlaşılacağı üzere konu İcra İflas Kanunu’nda daha ayrıntılı düzenlenmiştir. 6183 Sayılı Kanun’da boşluk bulunan durumlarda İcra ve İflas Kanunu’nun hükümlerinin uygulanabileceği konusunda söz konusu Kanun’da atıf niteliğinde bir düzenleme yer almamaktadır. Usul hukukuna ilişkin hükümlerin kıyasen uygulanması kabul gören genel bir hukuk kuralı olduğundan, ayrıca her iki yasa da borç ilişkisinin takip ve tahsiline ilişkin olduğundan ve benzer kurum ve kuralları bünyesinde barındırdığından 6183 sayılı yasada hakkında hüküm bulunmayan ya da hükümlerin ayrıntılı düzenlenmediği konularda İcra ve İflas Kanunu hükümlerinin kıyasen uygulanabildiğini görüyoruz. Örneğin A Seri 1 Sıra no’lu Tahsilat Genel Tebliğinde “6183 sayılı Kanunun 60. maddesiyle düzenlenen hapis cezası gerektiren suç ile ilgili davalara icra mahkemesince bakıldığından, bu davalarla ilgili hak düşürücü sürelerin 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 347. maddesine göre tespiti gerekmektedir.” şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu durumda “ödeme emrinin borçluya tebliğ edildiğini gösteren tebliğ alındısının, tahsil dairesine intikal ettiği tarihin suçun ittılma tarihi (suçu öğrenme günü) olarak kabul edilmesi gerekmekte, her halükarda suçun işlendiği tarihten itibaren bir yılı geçmemek kaydıyla suçun öğrenme tarihinden itibaren üç ay içerisinde icra mahkemesine şikayet yoluna gidilmesi icap etmektedir.” (Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1, 2007: 60). Burada suçun işlendiği tarih ve idarenin suçun öğrendiği tarihin doğru saptanması önemlidir.

### 5. Mal bildiriminde Bulunmama Fiilinin Milletlerarası Anlaşmalar, Anayasa ve Türk Ceza Kanunu'nun İlgili Maddeleri Karşısında Durumu

Milletlerarası Anlaşmalar iç hukuka üstündür. Çünkü anlaşmalar ancak kendi kanun metninde yer alan kurallara ya da uluslararası hukuk kurallarına göre bozulabilir ya da değiştirilebilir. Anlaşmadan sonra yürürlüğe giren Anayasanın, ya da yasanın, ne açıkça, ne de üstü kapalı bir biçimde anlaşmada değişiklik yapması olanağı yoktur. Anlaşmanın yargı yerlerince özellikle ve öncelikle uygulanması gerekir (Gözübüyük, 2005: 212).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 4 no'lu protokol 1. madde de "borç için hapis yasağı" kuralı öngörülmektedir. Bu hükme göre "Hiç kimse, yalnız sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememiş olmasından dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılamaz" (Güney, Çakmak, 2007: 337). Daha sonra bu kural iç hukukumuza da girmiş 03.10.2001 tarihinde kabul edilen 4709 no'lu Kanun'un 15inci maddesi ile Anayasanın 38 inci maddesine "Hiç kimse, yalnız sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz." fıkrası eklenmiştir (Resmi Gazete 17 Ekim 2001 tarih, 25556 sayılı). Böylece 4 no'lu protokolün birinci maddesi anayasa kuralı haline gelmiştir. 7.5.2004 tarihinde, 5170 sayılı Kanun'la yapılan Anayasa değişikliği ile 90. maddenin 5. fıkrasına "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır." hükmü eklenmiştir (Resmi Gazete, 22 Mayıs 2004 tarih, 25469 sayılı). Borç için hapis yasağı kuralını da insan hakları bağlamında doğrudan temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir kural olduğu açıktır. Fakat "...borçlu ödeyebilecek durumda olup da ödemeyi reddediyorsa koruma kapsamına girmez. ....Borçlu hileyle ya da kötü niyetle hareket etmişse 1. madde hapsine engel değildir. Sonradan ödemezlik durumunda olduğu anlaşılrsa bile durum değişmez. ....madde iradi olmayan ödeyememe durumuna ilişkindir. Maddede geçen "yerine getirememe" deyiminin "istese bile ödeyemeyecek" olan bir kimsenin durumunu anlattığı açıktır." (Akıllıoğlu, 2004: par 7).

Nitekim alacak borç ilişkisinin temelde iki taraf arasındaki bir sözleşmeye dayandığı ve sözleşmenin koşullarının borçlu tarafından yerine getirilmemesi durumunda işlemlerin icra yolu ile takibine başlandığı, mal beyanında bulunmayan borçlunun alacaklının şikâyeti üzerine hafif hapis cezası ile cezalandırılması hususu, sözleşmenin yerine getirilememesi sebebiyle İcra ve İflas Kanunu'nun 337 maddesinin 1. fıkrası ile özgürlüğü bağlayıcı ceza öngörüldüğü, bunun ise Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasına aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış fakat mahkemece;

"prensipten itibaren İcra ve İflas Kanunu'na vazolunan cezai hükümler borçluyu kanun emirlerine itaate mecbur etmek ve dolayısıyla alacaklının hakkını kolayca istihsal eylemek için bir nevi müeyyideden ibarettir.... İtiraz konusu kuralda düzenlenen suç konusu eylem, Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen, **doğrudan** sözleşmenin yükümlülüğünün yerine getirilmemesi olmayıp, kanunla getirilen mal beyanında bulunma yükümlülüğünün yerine getirilmemesidir. Bununla korunmak istenen hukuki yarar, yasa hükmüne uymak suretiyle cebri icranın etkin bir şekilde yürütülerek kamu otoritesinin sağlanmasıdır. Bu nedenle kural, Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasına aykırılık değildir." (Resmi Gazete, 28 Şubat 2003 tarih, 25034 sayılı).

gerekçesiyle ret edilmiştir.

Yukarıdaki gerekçeyi yerindelik açısından değerlendirmeye tabi tutmaya çalışacak olursak, Yerindelik denetimi yaparken önce itiraz gerekçesinin ileri sürdüğü sav ne? diye soruyoruz. Sav; Bu bir alacak borç ilişkisine dayanıyor. Temelinde sözleşme var. Bu sav doğru mu? Sözleşme mi? Değil mi? Sözleşmeden dolayı hapis cezası veremeyiz, doğru ama burada bir sözleşme yok. Burada söz konusu edilen 6183 Sayılı Kanundaki düzenleme doğrudan sözleşme hükmünün yerine getirilmesi ile ilgili değildir.

Yargıtay daha önce vermiş olduğu 11.12.1957 tarihli, 16-28 sayılı Yargıtay İçtihat-ı Birleştirme kararı ile mahkemeleri bağlayıcı ve içtihat haline gelen karardan "prensipten itibaren İcra ve İflas Kanunu'na vazolunan cezai hükümler borçluyu kanun emirlerine itaate mecbur etmek ve dolayısıyla alacaklının hakkını kolayca istihsal eylemek için bir nevi müeyyideden ibarettir" (Resmi Gazete 28.02.2003 tarih, 25034sayılı) da anlaşılacağı üzere taziyik hapsi yaptırımı kişileri kanun emirlerine itaate mecbur etmek ve

dolayısıyla devletin alacağını yani alacaklının hakkını tahsil etmek için getirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi yakın geçmişte 28.02.2008 tarihinde İstanbul 10. İcra Ceza Mahkemesi hâkiminin sanık avukatının söz konusu yasa maddesinin Anayasaya aykırı olduğu iddiasını ciddi bularak yasa maddesinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurması üzerine 2004 sayılı İcra ve İflas Yasası'nın 337. maddesinin 1. fıkrasının iptaline, iptal hükmünün 1 yıl sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir (<http://www.anayasa.gov.tr,05.03.2008>). Anayasa Mahkemesi bu kez yukarıda aldığımız karar gerekçesinden farklı bir sebebe dayanarak söz konusu madde hükmünü,

“İcra ve İflas Kanunu'nun 337. maddesinin birinci fıkrasında ve 76. maddesinde borçlunun özgürlüğü bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasını gerektiren eylem, mal beyanında bulunmama eylemidir. ... hukuk devleti ve ceza hukuku ilkeleri gereği kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanmaz ve cezalandırılmaz. İtiraz konusu kural uyarınca, müddeti içinde mazereti olmaksızın icra dairesine gelmeyen veya yazılı olarak mal beyanında bulunmayan kimse disiplin hapsi cezası ile cezalandırılmasının yanı sıra, İcra ve İflas Kanunu'nun 76. maddesine göre de mal beyanında bulunmama eylemi nedeniyle tazyik hapsi cezası ile cezalandırılabilir. Böyle bir olasılığın varlığı İcra ve İflas Kanunu'nun 337. maddesinde öngörülen disiplin hapsi cezasını, Anayasa'nın hukuk devleti ilkesinin düzenlendiği 2. maddesine aykırı hale getirmektedir. Bu nedenle, 337. maddenin birinci fıkrası Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.” Gerekçesiyle İptal etmiştir (Resmi Gazete, 16 Nisan 2008 tarih, 26849sayılı).

Anayasa Mahkemesinin İcra ve İflas Kanunu'nun ilgili hükmüne ilişkin iptal kararının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un benzer hükümlerinin uygulamasına herhangi bir etkisi olmayacaktır. Anayasa mahkemesi kendisine yapılan Anayasaya aykırılık başvurusunu, Anayasa yargısı çerçevesinde değerlendirmiştir. İptal edilen hüküm yerine yeni hükmü bir sene içinde kanun koyucu olan yasama organı koyacaktır.

Tazyik hapsi belirli bir süre için kişinin özgürlüğünü kısıtladığına göre varılmak istenen amaç ile (kişiyi mal beyanında bulunmaya zorlama ve akabinde cebri takip sürecini hızlandırma) kullanılan araç, (mal bildiriminde bulunmadığı takdirde bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ve mal bildiriminde bulunduğu salıverme) arasında bir orantılılık var mıdır? Vergi tutarı ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir denge



gözetilmiş midir? Kaldı ki borç tutarı ne kadar olursa olsun cezanın süresinin aynı olması(üç ay) adil ve hakkaniyete uygun mudur? Anayasa Mahkemesi'nin Pasaport Kanunu'nun Yurt dışına çıkış yasağını düzenleyen hükmü ile ilgili olarak kişinin özgürlüğünü kısıtlayıcı sonuç yaratması nedeniyle verdiği iptal kararının konuya benzerliği aşağıda kısaca tartışılmıştır.

“İptal kararında; “sınırlama”nın belirli bir temel hak ve özgürlüğün Anayasada öngörülen ya da belirlenen alanı içinde kişiye sağlanan olanakların yasa koyucu tarafından daraltılması demek olduğu; sınırlamada belirli bir temel hak ve özgürlüğün kullanım olanaklarının sınırlamadan sonra da devam ettiği; buna karşılık, **temel hak ve özgürlüklerin durdurulmasının ise, bunlardan belirli bir süre içinde yararlanılmasını olanaksız hale getirdiği belirtmektedir.**” (Oktar, 2008: 338).

6183 sayılı Kanunda düzenlenen tazyik hapsi bugüne kadar Anayasa Mahkemesine hiç götürülmemiştir. Ancak Anayasa Mahkemesine götürülürse kişi hak ve özgürlükleri konusunda ülkelerin hukuk sistemlerinin gittikçe daha birey eksenli olmaya doğru yöneldiği dikkate alınırsa acaba Yurt dışına çıkış yasağını düzenleyen hükmü iptal eden aşağıdaki karara paralel;

“Vergi borcu, Anayasa'nın 73. maddesine göre vatandaşlık ödevidir. ....Gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasa'da bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir. Ancak, ....getirilen sınırlamanın, kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir. ....Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. ...Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. ...Hapsen tazyik Anayasa'nın 2., 13. ve 23. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.” (Resmî Gazete, 8 Aralık 2007 tarih, 26724 sayılı).

Gereğinesine benzer bir karara Yüksek Mahkeme varacak mıdır? Onu zaman gösterecektir. Kanaatimizce; 6183 sayılı Yasanın 60'ncı maddesi uyarınca vergi borçlusu mükellefin kanunla getirilen mal beyanında bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesi karşısında, beyanda bulunma zorunluluğu yasa hükmünden kaynaklanan yükümlünün tazyik hapsi ile karşılaşması kamu otoritesinin kamu hizmetlerini yerine getirmede etkinliğini sağlamak amacıyla dündür. Anayasa'nın 73. maddesinde vergi ödemek bir yükümlülük olarak

düzenlenmiştir. Türkiye Cumhuriyetinin "...sosyal bir hukuk devleti" olduğunu ifade eden 2. maddesi, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği giderlerin karşılanması için kişilerin ödeme gücüne göre kamusal giderlere katılmasını gerekli kılmaktadır. Mal beyanında bulunmayan mükellefe hapis cezası ile tazyik yaptırımı, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında "...Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülük ilkelerine ..." uyulmasını öngören 13. maddesine ve kimsenin insan haysiyeti ile bağdaşmayan bir ceza veya muameleye tabi tutulamayacağını hüküm altına alan 17. maddesine aykırı nitelik taşımamaktadır (Resmi Gazete,9 Kasım 1982 tarih,17863 Mükerrer sayılı).

Türk Ceza Kanunu'nun da mal beyanında bulunmayan borçluya uygulanan hapis cezası ile tazyik yaptırımıyla, bir yükümlülüğün yerine getirilmesini sağlamak ve yükümlülüğünü yerine getirene kadar üç ayı geçmemek üzere kişinin zorlanması amaçlanmaktadır. Bu nedenle yükümlülüğünü yerine getirmesi için bir süre özgürlüğünden yoksun bırakılabilmektedir.

"...hürriyetten yoksun bırakma olgusu, bir disiplin hapsi niteliği taşımaktadır. Ancak, yükümlülüğün yerine getirilmesi halinde, bu yaptırımın uygulanmasına derhal son verilmektedir. Bu bakımdan söz konusu disiplin hapsine ilişkin olarak kanunda sadece azami bir süre belirlenmektedir. ...Bu sürenin dolması halinde; kişi, yükümlülüğün gereğini yerine getirmemiş olsa bile, hürriyetinden yoksun bırakılmasına ilişkin yaptırım uygulamasına son verilerek, serbest bırakılacaktır. Bu nedenle, söz konusu disiplin hapsine, Kanunda tazyik hapsi denmiştir" (Özgenç, 2007: 594 v.d.).

01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2. maddesinin 1. fıkrasının (L) bendinde disiplin hapsi; "kısmi bir düzeni korumak amacıyla yaptırım altına alınmış olan fiil dolayısıyla verilen, seçenek yaptırımlara çevrilemeyen, ön ödeme uygulanamayan, tekerrüre esas olmayan, şartlı salıverilme hükümleri uygulanamayan, ertelenemeyen ve adli sicil kayıtlarına geçirilemeyen hapsi ifade eder." (Resmi Gazete, 17 Aralık 2004 tarih, 25673 sayılı) şeklinde tanımlanmıştır. Disiplin hapsi ve hapis cezası ile tazyik yaptırımı dar ve teknik anlamda "suç" karşılığı verilen hapis cezası kararları olmayıp kabahat (Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü

haksızlık anlaşılır. Kabahatler Kanunu, Md. 2) niteliğinde olması nedeniyle 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda (Resmi Gazete, 12Aralık 2004 tarih, 25611 sayılı) düzenlenen yaptırımlardan farklıdır. Hapis cezası yaptırımının uygulanması kararı verildiği zaman, suç işleyen kişinin cezasını hapis yatarak çekmesi yani kişiyi cezalandırmak amaçlanmaktadır. Hapisle tazyikte ise mal beyanında bulununca ceza kalkmakta cezaevindeki kişi salıverilmektedir. Bu durumda mal beyanında bulunmama durumunda verilen hapisle tazyik cezasında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımları düzenleyen 50. maddesi ve hapis cezasının ertelenmesine ilişkin 51. maddesi hükümleri uygulanamaz. Çünkü esas itibariyle Kanun'un bu iki maddesinde yer alan hükümler hapis cezası verilen durumlara ilişkin düzenlemelerdir. Hapis cezası para cezasına çevrilmekte ve ertelenmektedir. Bu uygulamanın hapisle tazyik cezası ile ilişkilendirilmemesi gerekir. Hapisle tazyik yaptırımı zaten borçlu mal beyanında bulunsa veya borcunu ödese uygulanmayan mal beyanında bulunduğu anda infazı sona eren bir yaptırım olduğuna göre, mal bildiriminde bulunmayan mükellefe verilen tazyik hapsini para cezasına çevirmek ve ertelemek disiplin hapsinin tanımı ve amacı ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca hükmolunan hapisle tazyik cezasının ertelenmemesi, konuluş amacı ve disiplin hapsinin tanımı gereği para cezasına çevrilememesi Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasına da aykırılık taşımamaktadır.

### **Sonuç**

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde belli bir vergi borcu için bir kereliğine olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezasına mahkûm edilerek mal bildiriminde bulunmaya zorlanır. Mal beyanında bulununca tutuklanıp cezaevine gönderilmiş olan kişi, serbest bırakılacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda yapılan değişiklikle 38. maddeye 8. fıkra olarak eklenen ve anayasal bir kural haline gelen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 4 Sayılı Protokol'ün 1. maddesi özel hukuk alanında borçlar hukuku ile sınırlı olarak borçlunun "sözleşmeden doğan borcu yerine getiremediği için hapsedilmeme" kuralını öngörmektedir. Fakat ödeme gücü olduğu halde borcunu ödemeyen veya borcunu ihmal ederek ödemeyen bir borçlu hapis

cezasına çarptırılabilir. Borçlunun 1. maddenin koruduğu alan kapsamında değerlendirilebilmesi için bir kusuru olmamasına rağmen ödeme gücünün olmaması gerekmektedir. Ancak o durumda hapis cezasına çarptırılmaması söz konusudur. Kısaca borç için hapis yasağı borcunu kasten ödemeyenler veya borcunu ihmal ederek ödemeyenler için değil, borcunu bunların dışında kalan sebeplerden dolayı (mücbir sebep v.b.haller) ödeyemeyenler için getirilmiş bir düzenlemedir. Bizim iç hukukumuzla da uyumludur. Gerek İcra ve İflas Kanunu'na göre ve gerekse Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre borçlunun alacaklısına malvarlığı hakkında beyanda bulunmamış olması ve bu nedenle icra tetkik merci hâkimliğince mal beyanına zorlama için başvuru hapis kararı 1. maddenin koruduğu alana girmemektedir. Hapis cezası ile tazyik, gerek özel hukuk alanında ve gerekse kamu hukuku alanında icra takibinde borçlunun mal beyanında bulunmamasına yasa ile öngörülen yaptırım niteliğinde olduğundan 4 no'lu Protokolün 1. maddesinden hareketle düzenlenen Anayasanın 38'inci maddesine eklenen fıkraya aykırı değildir. İlave olarak Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na göre disiplin hapsi niteliği taşıyan "kabahat" niteliği "suç" niteliğine ağır basan borçlunun borcunu ödememesi veya mal bildiriminde bulunmaması durumunda mal bildiriminde bulununcaya kadar uygulanan belli bir vergi borcu bakımından sadece bir defa müracaat edilebilen "hapis cezası ile tazyik müessesesinin" Türk Ceza Kanunu'nun para cezasına çevrilme ve erteleme hükümlerinden yararlanmaması yerinde olup, Hükmün konuluş amacı ve uygulanış biçimi göz önüne alındığında Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38. maddesine ve anılan maddenin 8. fıkrasına aykırılık oluşturmamaktadır.

Tazyik hapsi yaptırımı cebri icra sisteminin etkin çalışmasına, cebri icra sisteminin etkin çalışması kamu otoritesinin sağlanmasına, kamu gücünü kullanan, kamu politikalarını düzenleyen kamu otoritesinin düzenleyici ve denetleyici rolüne katkı sağlar.

## KAYNAKÇA

- Akıllıoğlu, T. (2004); "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 4 no'lu Protokol 1. Maddeye Göre "Borç İçin Hapis Yasağı Kuralı". Bu bildiri Bankacılık ve Ticaret Hukukunu Araştırma Enstitüsünün 1 Aralık 2001 günlü toplantısında sunulmuştur.  
<http://www.idare.gen.tr/akillioglu-borc.htm> (16.01.2008)
- Anayasa Mahkemesi web sayfası, 28Şubat 2008 günü yapılan mahkeme toplantısında karara bağlanan dosyalar ve sonuçları.  
<http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contfD=563> (05.03.2008)
- Çelik, B. (2000); **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Dönmez, R. (2003); "İcra ve İflas Hukuku İle Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması", **Yaklaşım**, Eylül 2003, s. 129,  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2003093887.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003093887.htm)  
(15.07.2008).
- Dönmez, R. (2005); **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gerçek, A. (2003); **Türk Vergi Hukukunda Tahsil İşlemi ve Etkinliđi**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gözübüyük, A.Ş. (2005); **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Güney, N. Çakmak, İ. (2007); "İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin 1963 tarihli Avrupa Sözleşmesine Ek (4) no'lu Protokol' **İnsan Haklarına İlişkin Uluslararası Sözleşmeler ve Türkiye Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- İcra ve İflas Kanunu, (2008); Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü (2006), **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (Yorum ve Açıklamalar, Tebliğler, Danıştay Kararları, Muktezalar)**, İSMAV, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2000); **Kamu alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karyağdı, N. (2001); **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları, No: 51, ([http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum3\\_c5.pdf](http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum3_c5.pdf)).
- Oktar, A. (2008); **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağın N. (2005); **Vergi Hukuku**, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özgenç, İ. (2007); **Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, 2. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Resmî Gazete; 16 Haziran 1963 tarih, 11432 sayılı (251 Sayılı Kanun).
- Resmî Gazete; 09 Kasım 1982 tarih, 17863 Mükerrer sayılı (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası).
- Resmî Gazete; 17 Ekim 2001 tarih, 25556 sayılı, (4709-Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun).
- Resmî Gazete; 28 Şubat 2003 tarih, 25034 sayılı, (Anayasa Mahkemesi Kararı, 21 Kasım 2002 tarih, Esas Sayısı: 2001/415, Karar Sayısı : 2002/166).

- Resmî Gazete; 22 Mayıs 2004 tarih, 25469 sayılı, 5170-Türkiye Cumhuriyeti Anayasasını Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun.
- Resmî Gazete; 12 Aralık 2004 tarih, 25611 sayılı (Kanun No: 5237-Yeni Türk Ceza Kanunu).
- Resmî Gazete; 17 Aralık 2004 tarih, 25673 sayılı (Kanun No: 5271-Ceza Muhakemesi Kanunu).
- Resmî Gazete; 31 Mart 2005 tarih, 25772 (Mükerrer) sayılı (Kanun No: 5326-Kabahatler Kanunu).
- Resmî Gazete; 22 Temmuz 2006 tarih, 26236 sayılı (Anayasa Mahkemesi Kararı, 01.03.2006 tarih, E: 2005/108, K: 2006/35).
- Resmî Gazete; 08 Aralık 2007 tarih, 26724 sayılı (Anayasa Mahkemesi Kararı, 18.10.2007 tarih, E: 2007/4, K: 2007/81).
- Resmî Gazete; 08 Şubat 2008 tarih, 26781 sayılı (6183 S.K. Md 111-5728 sayılı Kanunun 163'üncü maddesiyle değişen madde).
- Resmî Gazete; 16 Nisan 2008 tarih, 26849 sayılı (Anayasa Mahkemesi Kararı, 28 Şubat 2008 tarih, E: 2006/71, K: 2008/69).
- Şamlıoğlu, S. Özbalcı, Y. (1984); Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara
- Şimşek, E. (1996); Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi-Uygulama ve İctihatlar, 'Yargıtay. 12. Hukuk dairesi. 27.1.1975, E: 873, K: 440', 2. Baskı, Alfa Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Tebligi-A1.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi-A1.pdf)  
(11.02.2008)
- Tüm Vergi Kanunları, (2006); 'Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun', 17. Basım, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Tünel, S.S. (1994); "6183 Sayılı A.A.T.U.H. Kanun Vergi Alacağının Takip ve Tahsili" Vergi Dünyası, S. 152, Nisan 1994.
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (1988); 'Adalet Komisyonu Raporu, Millet Meclisi Adalet Komisyonu, 26.09.1962 tarih ve Esas No: 1/230, Karar No: 22sayılı', cilt 3, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını.
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (1988); 'Geçici Komisyon Raporu, Geçici Komisyonun Değiştirilmesi, T.B.M.M. Geçici Komisyon Raporları, I.VII.1953 tarih ve Esas No: 1/464, Karar No: 6', cilt 3, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara.
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, (1988); 'Millet Meclisi Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Lâyihası, T.C. Başbakanlık Muamelât Umum Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü, 18.XI.1952, sayı: 6-3229, 71/425', cilt 3, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara.
- Üstündağ, S. (2004); İcra Hukukunun Esasları, 8. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Yılmaz, E. (2005); Hukuk Sözlüğü, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.