



**VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİNDE
MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE
BU YÜKÜMLÜLÜĞE AYKIRI FİLLERE
UYGULANACAK YAPTIRIMLAR:
AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMA SONUÇLARI**

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN
Doktora Tezi
Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI
Mayıs, 2023
Afyonkarahisar

**T.C.
AFYONKOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİMDALI
DOKTORA TEZİ**

**VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİNDE MAL
BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE BU
YÜKÜMLÜLÜĞE AYKIRI FİİLLERE
UYGULANACAK YAPTIRIMLAR:
AFYONKARAHİSAR İLİ
UYGULAMA SONUÇLARI**

**Hazırlayan
Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN**

**Danışman
Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI**

AFYONKARAHİSAR 2023

ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Doktora tezi olarak sunduğum “**Vergi Alacaklarının Tahsilinde Mal Bildirimi Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğe Aykırı Fiillere Uygulanacak Yaptırımlar: Afyonkarahisar İli Uygulama Sonuçları**” adlı çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde bilimsel etik kurallara ve atıf gösterme ilkelerine riayet ettiğimi belirterek aksi bir durumun tespiti hâlinde sorumluluğun tamamen bana ait olduğunu kabul, taahhüt ve beyan ederim.

11/05/2023

İMZA

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN
	Numarası	180695101
	Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Maliye
	Program Düzeyi	☐ Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐ Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı	Vergi Alacaklarının Tahsilinde Mal Bildirimi Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğe Aykırı Fiillere Uygulanacak Yaptırımlar: Afyonkarahisar İli Uygulama Sonuçları	
Tez Savunma Sınav Tarihi	11.05.2023	
Tez Savunma Sınav Saati	14.00	

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek ☒oy birliği – ☐oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

Bu tez, Enstitü Müdürlüğüne kontrol edilerek, elektronik imza kullanılarak onaylanmıştır.

ÖZET

VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİNDE MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE BU YÜKÜMLÜLÜĞE AYKIRI FİİLLERE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR: AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMA SONUÇLARI

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Mayıs, 2023

Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Vergilendirme sürecindeki vergi tahsilinin eksiksiz, doğru ve hızlı olması vergi sisteminin düzenli işleyebilmesi bakımından önemlidir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen güvence tedbirleri ile vergi alacağının tahsilinde etkinliğin artırılması amaçlanmıştır. Teknolojinin gelişmesiyle ekonomik faaliyetlerde meydana gelen değişimler vergilendirme sürecinde de değişime neden olmaktadır. Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen tedbirlerin de güncel gelişimlere uyumlu olması gerekmektedir. Mal bildirimi, borçlunun kendisinde ve/veya üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklardan borcuna yetecek miktarda olmak üzere yazılı veya sözlü olarak tahsil dairesine bildirmesidir. Buradan hareketle, çalışmanın temel amacı vergi alacağının tahsilindeki güvence tedbirlerinden biri olan mal bildirimi yükümlülüğü ve buna ilişkin yaptırımların vergi tahsilindeki etkisini ortaya koymaktır. Söz konusu etki Afyonkarahisar ili örneği ile incelenmiştir.

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket uygulanmıştır. Veriler, kolayda örnekleme yöntemi ile ankete katılan 89 muhasebe meslek mensubundan toplanmıştır. Elde edilen veriler en küçük kareler yöntemi ile yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM) ile analiz edilmiştir. Analiz yönteminin tercih edilmesinin en önemli nedeni çalışmanın keşfedici nitelikte ve örneklem sayısının az olmasıdır. Çalışmada, mal bildirimi yükümlülüğüne ilişkin yaptırımlar ile vergi tahsili arasındaki doğrudan ilişki sınırdığı gibi modele aracı değişkenler eklenmek suretiyle aracılık etkisi de incelenmiştir.

Orta seviyede tahmin gücüne sahip olan yapısal model analizine göre elde edilen temel bulgu, mal bildirimine ilişkin yaptırımların vergi tahsilinde etkisi olduğudur. Ayrıca yaptırımlar ile vergi tahsili arasındaki ilişkide vergi ahlâkının kısmi aracılık rolü vardır. Bunlara ek olarak yapılan önem-performans harita analizi (IPMA) sonuçlarına göre vergi tahsilini artırabilmek için modeldeki değişkenler arasında en çok öneme sahip değişken yaptırımdır. Analiz sonuçlarına göre mal bildirimi yükümlülüğüne ilişkin yaptırımların uygulanmasına ilişkin iyileştirmeler yapıldığı takdirde vergi tahsilinde artış meydana gelebilecektir. Buna dayanarak mal bildirimi yükümlülüğünü yerine getirmeyen vergi borçluları itinayla takip edilmeli ve söz konusu yaptırımların uygulanması sağlanmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi alacakları, vergi tahsili, mal bildirimi yükümlülüğü, yaptırım

ABSTRACT

OBLIGATION TO DECLARE PROPERTY IN THE COLLECTION OF TAXES RECEIVABLES AND SANCTIONS TO APPLY TO CONTRARY TO THIS OBLIGATION: AFYONKARAHISAR PROVINCE IMPLEMENTATION RESULTS

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

May, 2023

Advisor: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

The fact that tax collection in the taxation process is complete, accurate, and fast is important for the regular functioning of the tax system. It aims to increase the efficiency in collecting tax receivables with the assurance measures regulated in Law No. 6183 on the Collection of Public Receivables. Changes in economic activities with the development of technology also cause changes in the taxation process. Measures designed to secure tax receivables should also be compatible with current developments. Property declaration is the debtor's written or verbal notification to the collection office of the goods, receivables, and rights in the hands of the debtor or third parties in an amount sufficient for the debt. From this point of view, the study's main purpose is to reveal the obligation of property declaration, one of the assurance measures in collecting tax receivables, and the effect of related sanctions on tax collection. This effect was examined with the example of Afyonkarahisar province.

In the study, a questionnaire was used as a data collection method. The data were collected from 89 certified public accountants who participated in the survey using convenience sampling. The data were analyzed with partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). The most important reason for choosing the analysis method is the study's exploratory nature and the small number of samples. The study tested the direct relationship between the sanctions related to the property declaration obligation and tax collection, and the mediation effect was also examined by adding intermediary variables to the model.

The main finding obtained according to the structural model analysis, which has moderate predictive power, is that the sanctions related to the property declaration affect tax collection. In addition, tax morale has a partial mediating role in the relationship between sanctions and tax collection. In addition to these, according to the results of the importance-performance map analysis (IPMA), the most important variable among the model variables to increase tax collection is the sanction. According to the analysis results, an increase in tax collection may occur if improvements are made regarding enforcing the sanctions related to the property declaration obligation. Based on this, tax debtors who do not fulfill their property declaration obligation should be followed carefully, and the said sanctions should be implemented.

Keywords: Tax receivables, tax collection, the obligation of property declaration, sanctions

ÖN SÖZ

Tez konumun belirlenmesinden tezin tamamlanmasına kadar tüm bu süreçte bilimsel katkı ve tecrübesiyle yanımda olan, gerek akademiye gerekse hayata dair desteğini hiç esirgemeyerek yol gösteren danışman hocam ve kıymetli büyüğüm Sayın Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI müteşekkirim. Çalışma tamamlanıncaya kadar değerli görüşleri ile çalışmaya önemli katkılar sunan Tez İzleme Komitesi üyeleri Sayın Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ’a, Sayın Doç. Dr. Mehmet Hatipoğlu’na, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Hakan KAŞKA’ya teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tez savunma jürisinde yer alan Sayın Prof. Dr. Ersan ÖZ’e ve Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ’a sağladıkları önemli katkılardan dolayı teşekkür ederim.

Çalışmanın özellikle son bölümü için sağladığı katkı ve yol göstericiliği için Sayın Doç. Dr. Volkan YÜNCÜ hocama ve çalışma tamamlanıncaya sağladığı motivasyon ve destek için Sayın Prof. Dr. Gökhan DEMİRTAŞ’a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca çalışmada yararlandığım önemli bir kaynağı ücretsiz olarak bana gönderen Almanya’daki “Antiquariat Bookfarm” adlı kitabevine teşekkürlerimi sunuyorum. Sadece tez sürecinde değil akademik hayata başladığımdan bu yana gerek akademik gerekse manevi destek veren tüm bölüm hocalarıma ve bir dost gibi her zaman yanımda olan çalışma arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

Hayatımın her anında olduğu gibi bu çalışmanın hazırlanma sürecinde de her zaman yanımda olan, destekleyen ve yorulduğum zaman yapabileceğime tekrar inandıran bütün aileme şükranlarımı sunarım. Hayatın zorluklarının yanı sıra akademik hayatın zorluklarını da benimle birlikte göğüsleyen, bana olan inancını her seferinde dile getirerek destekleyen sevgili eşim Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BÜYÜKBEN’e ve sevgisiyle her şeyin üstesinden gelebileceğimi hissettiren sevgili kızım Hanife Miray BÜYÜKBEN’e teşekkür ederim.

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN
2023, Afyonkarahisar

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI.....	i
ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖN SÖZ	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞININ TAHSİLİNDE MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

1.VERGİ ALACAKLARINDA TAHSİL VE ZOR ALIM KAVRAMLARI	4
1.1.TAHSİL KAVRAMI VE TAHSİL KAVRAMININ HUKUKİ NİTELİĞİ	4
1.2. VERGİ ALACAĞINDA ZOR ALIM.....	8
1.2.1.Vergi Alacağında Zor Alım Şartları	11
1.2.1.1.Vergi Borcunun Vadesinde Ödenmemesi (Muacceliyet).....	11
1.2.1.2. Vadesinde Ödenmeyen Vergi Alacakları İçin Ödeme Emri Tebliğ Edilmesi....	12
1.2.1.3.Ödeme Emrinde Belirtilen Süre İçinde Vergi Borcunun Ödenmemesi	15
2.VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİNDE MAL BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİ	15
2.1.MAL BİLDİRİMİNİN HUKUKİ TEMELLERİ	15
2.1.1. Tarihî Süreç İçinde Mal Bildiriminin İncelenmesi.....	16
2.1.1.1. Tanzimat’tan Önce Mal Bildirimi	16
2.1.1.2. Tanzimat’tan Sonra Mal Bildirimi	19
2.1.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Çerçevesinde Mal Bildirimi	26
2.1.2.1. Mal Bildiriminde Bulunma Zorunluluğu.....	29
2.1.2.2. Mal Bildiriminin Kapsamı.....	30
2.1.2.3. Mal Bildiriminde Bulunma Süresi ve Şekli.....	32
2.1.3. Diğer Kanunlar Kapsamındaki Mal Bildirimi Yükümlülüğü.....	34
2.1.3.1. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu’nda Mal Bildirimi.....	34
2.1.3.2. 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu’nda Mal Bildirimi	36
2.1.3.3. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda Mal Bildirimi	37
2.2. VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİ AÇISINDAN MAL BİLDİRİMİNİN YERİ VE ÖNEMİ	38

İKİNCİ BÖLÜM

MAL BİLDİRİMİNE İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİ VE BU DURUMUNDA KARŞILAŞILACAK YAPTIRIMLAR

1.MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMAMA	44
1.1.MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	45
1.2.MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMAMANIN SONUÇLARI	48
1.2.1 Mal Bildiriminde Bulunmamanın Hukuki Sonuçları	49
1.2.1.1. İhtiyati Haciz	49
1.2.1.2. İhtiyati Tahakkuk.....	50
1.2.1.3.Haciz	52
1.2.1.4. Tasarrufun İptali	54
1.2.2. Mal Bildiriminde Bulunmamanın Cezai Yaptırımı	57
2.GERÇEĞE AYKIRI BİLDİRİMDE BULUNMANIN HUKUKİ TEMELLERİ 61	
2.1. GERÇEĞE AYKIRI BİLDİRİMDE BULUNMA SUÇUNUN UNSURLARI	62
2.1.1. Kanuni Unsur	63
2.1.2. Maddi Unsur	65
2.1.3. Manevi Unsur	71
2.1.4. Hukuku Aykırılık	73
2.2. GERÇEĞE AYKIRI BİLDİRİMDE BULUNMA DURUMUNDA YAPTIRIMLAR.....	74
3. MAL EDİNME VE ARTIRMALARI BİLDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN HUKUKİ TEMELLERİ	75
3.1. MAL EDİNME VE ARTIRMALARI BİLDİRMEME SUÇUNUN UNSURLARI	76
3.1.1. Kanuni Unsur	76
3.1.2. Maddi Unsur	78
3.1.3. Manevi Unsur	80
3.1.4. Hukuku Aykırılıklar	80
3.2. MAL EDİNME VE ARTIRMALARI BİLDİRMEME DURUMUNDA YAPTIRIMLAR	81
4. KAMU BORÇLUSUNA AİT ELLERİNDE BULUNDURDUKLARI MALLARI BİLDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN HUKUKİ TEMELLERİ	82
4.1. KAMU BORÇLUSUNA AİT ELLERİNDE BULUNDURDUKLARI MALLARI BİLDİRMEME SUÇUNUN UNSURLARI	84
4.1.1. Kanuni Unsur	84
4.1.2. Maddi Unsur	84
4.1.3. Manevi Unsur	85
4.1.4. Hukuku Aykırılıklar	86
4.2. KAMU BORÇLUSUNA AİT ELLERİNDE BULUNDURDUKLARI MALLARI BİLDİRMEME DURUMUNDA YAPTIRIMLAR.....	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE MAL BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

1. GENEL OLARAK.....	89
2. İSVİÇRE’ DE MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ.....	94
3. ALMANYA’DA MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	102
4.MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DİĞER ÜLKE UYGULAMALARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI.....	114

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MAL BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE BUNA AYKIRI HAREKETLERİN YAPTIRIMI: AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	119
2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI.....	123
3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLERİ	123
3.1. ARAŞTIRMANIN MODELİ	123
3.2. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	124
4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....	126
5. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	128
5.1. ÖLÇEK MADDELERİNİN HAZIRLANMASI	128
5.2. ÖN DENEME (PİLOT) UYGULAMA	128
6. VERİLERİN ANALİZİ.....	129
7. ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ BULGULAR.....	134
7.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER	134
7.2. DOĞRULAYICI FAKTÖR ANALİZİ.....	136
7.3. ÖLÇÜM MODELİNİN TEST EDİLMESİ.....	138
7.4. YAPISAL MODELİN ANALİZİ	146
TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER.....	158
KAYNAKÇA.....	168

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Mal Bildirimi Yükümlülüğünde Süreler	33
Tablo 2. Cebren Tahsilatta Gelir İdaresi Yetkilerinin Karşılaştırılması	91
Tablo 3. Gelir İdarelerinin Cebren Tahsilattaki Yetki Kullanımları (%).....	93
Tablo 4. Çok Değişkenli Yöntemler	129
Tablo 5. Demografik Özelliklere Göre Tanımlayıcı İstatistikler	135
Tablo 6. Doğrulayıcı Faktör Analizi Öncesi Ölçek	136
Tablo 7. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonrası Ölçek	138
Tablo 8. Ölçüm Modelinin Yapısını Seçme Kriterleri.....	139
Tablo 9. CTA-PLS Analizi Sonuçları.....	140
Tablo 10. Reflektif Ölçüm Modelinde Güvenilirlik ve Geçerlilik	141
Tablo 11. Ölçüm Modeli Sonuçları	141
Tablo 12. Gösterge Yüklerinin t İstatistikleri ve Anlamlılıkları.....	143
Tablo 13. Ayrışma Geçerliliği Sonuçları (Cross Loading).....	144
Tablo 14. Ayrışma Geçerliliği Sonuçları (Fornell- Larcher Ölçütü)	145
Tablo 15. Ayrışma Geçerliliği (HTMT Katsayıları).....	146
Tablo 16. Yapısal Modele İlişkin Yol Analizi Sonuçları	150
Tablo 17. Hipotez Sonuçları	152
Tablo 18. Değişkenlerin Açıklanma Oranı (R^2)	152
Tablo 19. Etki Büyüklüğü (f^2)	153
Tablo 20. Tahmin Gücü Analizi Sonuçları	154
Tablo 21. Outer Weight Tahminleri	155
Tablo 22. Toplam Etki Sonuçları.....	156

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. İsviçre İcra ve İflas Hukukunda Alacak Tahsil Türleri.....	96
Şekil 2. Türk İcra ve İflas Hukukunda Alacak Türüne Göre Takip Yolları.....	97
Şekil 3. Araştırmanın Modeli	124
Şekil 4. Araştırma Modelinin PLS-SEM ile Gösterimi.....	131
Şekil 5. PLS-SEM Yol Modeli Örneği.....	133
Şekil 6. Modeldeki Yapılara İlişkin Örümcek Ağı Diyagramı.....	136
Şekil 7. Göstergelerin t İstatistikleri.....	143
Şekil 8. Basit Neden- Sonuç İlişkisi ve Aracılık Etkisi.....	147
Şekil 9. Aracılığa İlişkin Karar Ağacı	149
Şekil 10. Çoklu Aracı Değişken	149
Şekil 11. Yapısal Modelin Yol Analizi	150
Şekil 12. IPMA Sonuçları.....	156
Şekil 13. IPMA Grafik Gösterimi	157

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK: Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AO: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)

CB-SEM: Kovaryans Temelli Yapısal Eşitlik Modellemesi

CTA-PLS: Doğrulayıcı Tetrad Analizi

InsO: Insolvenzordnung (Alman İflas Kanunu)

İİK: İcra ve İflas Kanunu

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

PLS-SEM: En Küçük Kareler ile Yapısal Eşitlik Modellemesi

SchKG: Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (İsviçre İcra ve İflas Kanunu)

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

StGB: Schweizerisches Strafgesetzbuch (İsviçre Ceza Kanunu)

TCK: Türk Ceza Kanunu

vd.: Ve diğerleri

VUK: Vergi Usul Kanunu

YEM: Yapısal Eşitlik Modellemesi

ZPO: Zivilprozessordnung (Alman Medeni Usul Kanunu)

GİRİŞ

Mali egemenliğin bir sonucu olan vergilendirme yetkisine dayanarak devlet ve mükellef arasında kurulan vergi borcu ilişkisi, verginin ödenmesi ya da tahsili ile sona ermektedir. Vergi sisteminin iyi işleyebilmesi, vergi kanunlarının iyi tasarlanmış olması ve vergilendirme sürecinin etkin bir şekilde tamamlanmasıyla yakından ilgilidir. Verginin tahsiline kadar süre gelen vergilendirme sürecinin etkin bir şekilde yönetildiği varsayımında, vergi dairesi tarafından hak edilmiş hale gelen vergi alacağının tam ve zamanında tahsil edilememesi bu etkinliği önemsiz hale getirecektir. Nitekim vergi alacaklarının toplam kamu gelirleri içinde %87¹ gibi büyük bir pay alması vergi alacağının tahsilini daha da önemli hale getirmektedir.

Yasa koyucu, bu denli öneme sahip olan vergi alacağını, güvence altına almak amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da birtakım tedbirlere yer vermiştir. Bu tedbirlerden birisi de mal bildirimini yükümlülüğüdür. Mal bildirimini yükümlülüğünün söz konusu Kanun'da düzenlenmiş olması, bu yükümlülüğün vergi tahsilini sağlama amacı taşıdığını ifade etmektedir. Bu amaç, söz konusu Kanun gerekçesinde de belirtilmiştir. Buradan hareketle mal bildirimini yükümlülüğünün vergi tahsilindeki rolü göz ardı edilmemelidir. Ancak 1953 yılında kabul edilen Kanun'un çıkarıldığı günün koşulları ile günümüz imkânları karşılaştırıldığında mal bildirimini yükümlülüğünün vergi tahsilindeki yeri ve öneminin değişebileceği hususu gündeme gelmektedir.

Çalışmaya konu olan araştırma problemi, zamanın değişen koşulları dikkate alındığında mal bildirimini yükümlülüğünün vergi tahsili konusunda üstlendiği amaca hizmet etme kabiliyetini koruyup korumadığıdır. Bu husus aynı zamanda mal bildirimini yükümlülüğünün, çalışma konusu olarak tercih edilmesine de temel oluşturmuştur. Mal bildirimini yükümlülüğünün vergi tahsilindeki rolünün nicel olarak tespit edilebilmesi amacıyla da bu yükümlülüğe ilişkin yaptırımlar esas alınmıştır. Buna bağlı olarak çalışma, mal bildirimine ilişkin yaptırımların vergi tahsilini olumlu yönde etkileyeceğine ilişkin kurulan hipotez sınanmıştır. Farklı kanunlarda mal bildirimini yükümlülüğü düzenlenmiş olmakla birlikte çalışmanın kapsamını, sadece 6183 sayılı Kanun'da yer verilen mal bildirimini yükümlülüğü oluşturmaktadır.

¹ Söz konusu oran 2022 yılı için geçerlidir. İlgili oran Gelir İdare Başkanlığı'ndan temin edilmiştir.

Yapılan literatür incelemesine göre mal bildirimi yükümlülüğünü inceleyen sınırlı sayıda çalışma olduğu görülmektedir. Söz konusu çalışmalar daha çok mal bildirimi yükümlülüğüne aykırı hareketleri ve bunlara öngörülen cezaları konu edinmektedir. Vergi alacağının tahsili için bir güvenlik tedbiri olması amacıyla kanunda düzenlenen mal bildirimi yükümlülüğünün, vergi tahsiline olan etkisinin de değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak incelenen literatürde çalışmaya benzer başka bir araştırmaya rastlanılamamıştır. Bu durum çalışmayı özgün yapmasının yanı sıra literatüre de katkı sağlayacak nitelikte bir çalışma yapmaktadır. Öte yandan çalışmada, mal bildirimi yükümlülüğüne ilişkin yaptırımların vergi tahsiline olan etkisi nicel olarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Nicel yöntemin kullanılması da çalışmayı bu konuda yapılan diğer çalışmalardan farklı kılmaktadır.

Çalışmadaki temel amaç, mal bildiriminin vergi tahsilindeki rolünün tespit edilmesidir. Buradan hareketle, mal bildirimi yükümlülüğüne ilişkin yaptırımların, bu yükümlülüğün yerine getirilmesinde ve buna bağlı olarak vergilerin tahsilinde etkisinin olup olmadığının tespiti hedeflenmektedir.

Hedeflenen amaca ulaşabilmek için çalışmada en küçük kareler yöntemi ile yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM) analizi yapılmıştır. Çalışmaya ait yapısal model, çoklu aracı değişkenler eklenmiş ve aracılık etkileri incelenmiştir. Yapısal modellerin değerlendirilmesinden önce ilk olarak ölçüm modeli test edilmiştir. Ölçüm modelinin daha doğru sonuç verebilmesi için ölçüm modelinin hangi yapıda olduğuna karar verilmiştir. Ölçüm modelinin test edilmesinden sonra güvenirlik ve geçerlilik sınanmıştır. Bu aşamada yapısal modelin değerlendirilmesi için yol analizi yapılmıştır. Yapılan yol analizine ek olarak, oluşturulan model için bir politika önerisine olanak sağlayan önem-performans harita analizi (IPMA) yapılmıştır.

Çalışmanın sınırlılıkları incelendiğinde, ilk sınırlılık çalışmanın Afyonkarahisar ili ile sınırlı tutulmasıdır. Çalışmada anket yönteminin kullanması, gerek zaman gerek maliyet açısından bir kısıt meydana getirdiğinden, çalışma tek bir ili kapsamaktadır. Çalışmada karşılaşılan bir başka kısıt ise anketlerin yapılması sırasında katılımcıların isteksiz olmaları ve anketi yaparken özen göstermemeleridir. Bu durum örneklem sayısının az olmasına neden olmuştur. Örneklem sayısının büyüklüğü yapılabilecek analizleri belirlemede etkili olduğu için bu bakımından örneklem sayısı da çalışma için bir kısıt oluşturmuştur. Literatürde, çalışma konusuna benzer çalışmaların sınırlı sayıda

olması çalışmayı özgün kılmakla birlikte konunun incelenmesi bakımında bir kısıt oluşturmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle tahsil ve zor alım kavramları ele alınmıştır. Bu bölümde mal bildirimi yükümlülüğünün vergi alacağının tahsilindeki yerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda söz konusu yükümlülüğün hukuki temelleri tarihî süreç içerisinde ele alınmıştır. Kamu alacaklarının takibi ve tahsilindeki mal bildirimi yükümlülüğünün düzenlendiği 6183 sayılı Kanun hükümleri incelenmiştir. Mal bildirimi yükümlülüğünün usul ve esasları belirtildikten sonra söz konusu yükümlülüğün vergi alacaklarının tahsili açısından önemi belirtilerek bu bölüm tamamlanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümü ise mal bildirimi yükümlülüğüne aykırı hareketlerden ve bu hareketlere kanunda hükmolunan yaptırımlardan oluşmaktadır. Bu kapsamda mal bildiriminde bulunmama, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma, mal edinme ve artırımları bildirmeme ve kamu borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmeme fiilleri suçun unsurları bakımından ele alınmıştır. Her bir fiile karşılık kanunda belirtilen yaptırımlar da ceza hukukundaki niteliği itibarıyla açıklanarak bölüm sonlandırılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümü, Türk vergi icra hukukundaki mal bildirimi yükümlülüğünün İsviçre ve Almanya'daki mal bildirimi yükümlülüğü ile karşılaştırılmasını kapsamaktadır. Karşılaştırma yapılmasındaki amaç, Türk vergi icra hukukundaki mal bildirimi yükümlülüğünün diğer uygulamalara benzer ve bu uygulamalardan farklı yönlerini tespit etmektir. Bir başka amaç ise bu yükümlülüğü vergi icra hukuku için daha etkin hale getirebilecek önerilerde bulunmaktadır. Çalışmanın son bölümünde mal bildirimine ilişkin kanunda belirtilen yaptırımların vergi tahsiline olan etkisini nicel olarak tespit etmek amacıyla en küçük kareler yöntemi ile yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM) analizi kullanılmış ve elde edilen bulgular sunulmuştur. Tartışma, sonuç ve öneri kısmında ise analizden elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve bu bulgulara dayanarak çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞININ TAHSİLİNDE MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Bu bölümde, çalışmanın kavramsal çerçevesinin oluşturulması amaçlanmıştır. Tahsil kavramı açıklanarak, vergi alacağında zor alım şartlarına değinilecektir. Bir diğer kavram olan mal bildirim kavramı hukuki temelleri ile birlikte açıklanacaktır. Ayrıca vergi alacağının tahsiline ilişkin daha önceki yasal düzenlemelerde yer alan mal bildirim yükümlülüğü ele alınarak, yürürlükte olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'unda yer alan mal bildirim yükümlülüğüne ilişkin hükümler incelenecektir. Son olarak mal bildiriminin vergi alacağının tahsilindeki yeri ve önemi tartışılacaktır.

1.VERGİ ALACAKLARINDA TAHSİL VE ZOR ALIM KAVRAMLARI

1.1.TAHSİL KAVRAMI VE TAHSİL KAVRAMININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi hukuku bakımından tarh, tebliğ ve tahakkuk şeklinde devam eden vergilendirme sürecinin son aşaması verginin ödenmesidir. Vergi mükellefi tarafından yapılan ödeme ile vergi borcu sona ermektedir. Böylece vergilendirme süreci tamamlanmış olmaktadır. Vergilendirme sürecinin tamamlanması bakımından önem arz eden ödeme, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda verginin tahsili olarak ifade edilmiş olup, aynı Kanun'un 23'üncü maddesine göre verginin tahsili, “*verginin kanuna uygun surette ödenmesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun maddesinde verginin tahsili şeklinde ifade edilse de esas itibarıyla vergi alacağını ortadan kaldıran ödeme kastedilmektedir². Ödeme, vergi mükellefinin üzerine düşen vergi borcunu isteyerek alacaklı tahsil dairesine yatırmasıdır. Ancak tahsil, alacaklı tahsil dairesinin kamu gücünü kullanarak vergi alacağını vergi borçlusunun mal varlığından cebren almak suretiyle vergi alacağının hazineye yatırılmasıdır³.

Vergi tahsiline ilişkin çeşitli tanımlamalara bakıldığında vergi mükellefi tarafından yapılan ödeme, vergi idaresi yönünden tahsil olarak nitelendirilmektedir⁴. Karakoç ise kişilerin bütçe yılı içinde kendileri için doğmuş olan kamu borçlarını kendiliklerinden ödemeleri (vermeleri) nedeniyle bu aşamaya kamu alacaklarının verme aşaması denilmesi gerektiğini vurgulamaktadır⁵. Bir başka tanımda vergi tahsili, verginin

² Selahattin Tuncer, *Vergi Uygulamaları* 4. Baskı, Ar Dağıtım Yayın ve Dağıtım A.Ş., İstanbul 1983, s.23.

³ Muallâ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 25. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2016, ss.157-159.

⁴ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2018, s. 80.

⁵ Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları*, S.153, Haziran 2001, s.120.

tahakkuk ettikten sonra mükellef ya da onun adına üçüncü şahıslar tarafından vezneye yatırılması⁶ şeklinde ifade edilmektedir. Verginin tahsiline ilişkin başkaca tanımlar da benzerlik göstermektedir⁷. Bu tanımlamalarda mükellef tarafından yapılan ödeme de tahsil kavramı kapsamına alınmaktadır. Oysaki vergi tahsili, vadesi gelip de vergi borçlusu tarafından gerektiği şekilde ve zamanında ödenmeyen vergi borcunun, vergi borçlusundan zorla alınmasıdır. Bu bakımdan verginin ödenmesinde mükellef tarafından gönüllü olarak “verme” anlayışı, verginin tahsilinde ise devlet tarafından cebren “alma” anlayışı hâkimdir⁸. Ödeme kavramında isteklilik hali mevcut olmasına karşın, tahsil kavramında yasal zorlamanın olduğu şeklinde de ifade edilebilir⁹.

Vergi borcunu sonlandıran ödeme, VUK’un 110, 111 ve 112’nci maddelerinde belirtilen hükümlere uygun olacak şekilde yapılan ödemedir. VUK’da olduğu gibi kamu alacaklarının tahsiline ilişkin hükümleri düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’unun 37’nci ve akabindeki maddelerinde de ödemeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Vergi borçlusunun, onun rızası ile bu hükümlere uygun olarak yaptığı ödeme neticesinde, vergi alacağı ortadan kalkmaktadır. Vergi borçlusunun, vergi borcunu kanunda yer alan usullere göre herhangi bir nedenle ödememesi durumunda, vergi dairesi tarafından vergi borcunun tahsili yoluna gidilmektedir.

Arapça kökenli olan tahsil kavramından daha önce, yine Arapça kökenli olan ve tahsil anlamını da kapsayan cibayet kavramı kullanılmıştır. Cibayet kavramı, 1924 Anayasası’nda da yer almakta olup bahsi geçen Anayasa’nın 85’inci maddesinde “*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.*”¹⁰ şeklinde ifade edilmiştir. Cibayet kavramı, tahsil kavramını da içine almakla birlikte tahsil kavramına göre daha geniş anlam taşımaktadır. Devlet ve mükellef yönünden iki farklı görünüşü olan cibayet kavramı, tahsil ve ödeme kavramlarının ikisini birden içine almaktadır. Devlet yönünden verginin cibayetinin görünüşü verginin tahsili olarak ortaya çıkarken, mükellef yönünden verginin ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Tahsil, vergi borcunun mükelleften talep

⁶ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4.Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1996, s.57.

⁷ “*Tahsil aşamasının mükellef açısından görünümü ödeme (tediye)dir.*” Şükrü Kızılot vd., *Vergi Hukuku*, (3.Baskı), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s.160; “*Ödenmesi gereken safhaya gelen vergi alacağının borçlu veya onun namına hareket eden üçüncü kişiler tarafından hazineye mal edilmesine tahsilat işlemi denir.*”, Doğan Şenyüz vd. *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2016, s. 292; “*Vergi borcunun mükellef tarafından ödenmesi idare açısından bir tahsildir*” Bünyamin Çitil, “Vergi Hukukunda Tecil İhlalinin Ödeme ve Tahsil Kavramları ile İlişkisi ve Tahsil Zamanlaşımına Etkisi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 113, Haziran 2019, s.45.

⁸ Şafak Ertan Çomaklı, “Vergilendirme Süreci”, *Vergi Hukuku*, Ed: A. Çımat- R. Armağan, Lisans Yayıncılık, İstanbul 2011, s.141.

⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara 2019, s.96.

¹⁰ 1924 Anayasası’ndaki “*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.*” ifade, 1945 yılında “*Vergiler ancak kanunla alınır ve salınır.*” şeklinde değiştirilmiştir.

edilerek alınmasıdır. Buna göre VUK'un 23'üncü maddesi tahsil başlığını taşımasına karşın, kanun koyucu burada verginin ödenmesini tarif etmektedir¹¹.

Verginin tahsili, geniş ve dar olmak üzere iki farklı anlam ihtiva etmektedir. Geniş anlamda tahsil, tahakkuk aşamasını da kapsamaktadır. Bu durum tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde görülmekte olup vergi tahsilinin bu şekilde geniş anlamda ele alınması istisnai bir durumdur¹². Dar anlamda verginin tahsili ise parasal olarak ifade edilen vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir şekilde hazineye ödenmesi ve ödenmeyen borcun vergi dairesi tarafından tahsil edilmesini kapsayan bir işlem olarak belirtilmektedir¹³. Ancak burada tahsil kavramı içerisine ödeme de dâhil edilerek tahsil kavramının anlamı genişletilmektedir. Ödeme, vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından, vergi kanunlarında gösterilen şekil, yer ve zamanda vergi borcunun vergi dairesine yatırılmasıdır. Tahsil ise yukarıda belirtilen yükümlülüğün kanuna uygun şekilde yerine getirilmemesi durumunda vergi dairesi tarafından zor kullanılarak alınmasıdır¹⁴. Bu doğrultuda ödeme, vergi borcunun rıza ile hazineye yatırılması iken tahsil, vergi borcunun zor kullanılarak vergi borçlusundan alınması olarak ifade edilebilir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergilendirme süreci verginin ödenmesi veya tahsili ile birlikte sona ermektedir. Verginin sona ermesi için kanunda belirtilen usullerde verginin ödenmesi gerekmektedir. Verginin tahsili, tahakkuk aşamasından ayrı olarak bir idari işlem olma özelliği taşımaktadır. Ancak tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler bu durumun istisnasıdır. Tahsil, kamu borcunun ortadan kalkması sonucunu doğurduğu için hukuki bir işlemdir^{15,16}. Dolayısıyla tahsil aşamasında yapılan yanlışlıklar idari ve yargısal denetim konusu olabilmektedir¹⁷.

Vergilendirme sürecinde tarh ve tebliğde olduğu gibi tahsilin de hukuki anlamda taşıdığı nitelik, bir idari işlem olmasıdır. Bir işlemin idari işlem olarak değerlendirilebilmesi için idari işlemin özelliklerini ve unsurlarını taşıması gerekmektedir. İdari işlemlerin özelliklerinden birisi tek yanlı olmasıdır. İşlemin tek

¹¹ Selahattin Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, 4. Baskı, Ar Dağıtım Yayın ve Dağıtım A.Ş., İstanbul 1983, s.23.

¹² Doğan Şenyüz vd. *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2016, s. 292.

¹³ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2014, ss.10-11.

¹⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, 7. Baskı, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon 2023, s.99.

¹⁵ Hukuk düzeninde değişiklik yapan irade açıklamalarına hukuki işlem denir. Hukuk düzeninde geçerli bir değişikliğin olabilmesi için açıklanan iradenin bir hakka ya da bir yetkiye dayanması gerekir. Hukuki işlemlerle bir hakkın doğumu, hakkın başkasına geçmesi, niteliğini değiştirmesi ya da tamamen ortadan kalkması sağlanır. Şeref Gözübüyük – Turgut Tan, *İdare Hukuku*, C. I, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2018, s. 385.

¹⁶ Muallâ Öncel vd., a.g.e., s.111.

¹⁷ Muallâ Öncel vd., a.g.e., s.110.

yanlılığı nedeni ile kamusal iradenin üstünlüğü esastır. İdari işlemin özellikleri arasında idari işlemin ancak kamu yararı için yapılması da yer almaktadır. İdari bir işlem yapılırken kamu yararı amacından başka bir amaç güdülemez. Bunun yanı sıra idari işlemler önceden düzenlenmiş kurallara göre yapılmaktadır. Gerek idari işlemi yapanlar, gerekse idari işlemin içeriği önceden düzenlenmiş kurallara bağlanmıştır. Her bir idari işlemin yasal bir dayanağının bulunması ve yasalara uygun olarak yapılması gerekir. Buna bağlı olarak idari işlemlerin hukuka uygun olduğu varsayılır¹⁸. Her ne kadar idari işlemlerin hukuka uygun olduğu varsayılsa da Anayasanın 125' inci maddesi gereği idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. İdari işlemlerin bir diğer özelliği de icrai olmalarıdır. Bir idari işlemin icrai, diğer bir ifade ile uygulanabilir olması, herhangi bir başka karar ya da işlemin varlığına gerek olmamasını ifade etmektedir. Bu özellikleri taşıyan bir işlem, idari işlem olma özelliğini kazanmaktadır¹⁹. Bu özellikler kapsamında verginin tahsili ele alındığında idari işlem olduğu söylenebilir. Şöyle ki, vergi tahsili her şeyden önce kamu yararı²⁰ amacıyla yapılmaktadır. Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan vergilerin tahsili, bu mal ve hizmetlerin devam ettirilebilmesi için gereklidir. Öte yandan vergi tahsili, idarenin tek yanlı olarak yaptığı işlemlerdendir. Vergi borçlusunun ödeme yükümlülüğünü kanunda belirtilen usullere uygun şekilde yerine getirmemesi durumunda vergi dairesi, kamusal iradenin üstünlüğüne dayanarak vergi borçlusunun isteğine bakmaksızın vergi alacağını tahsiline başlayabilmektedir. Vergi dairesinin bu yetkisi 6183 sayılı AATUHK'a dayanmaktadır. Bu yetkinin kullanımı bakımından vergi idaresi vergi alacağını herhangi bir mahkeme kararına ya da icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın kendi teşkilatı ile cebren tahsil edebilmektedir²¹. Bu husus, vergi tahsilinin icrai nitelikte bir işlem olduğunu göstermektedir. İdari işlemin tüm özelliklerini taşıyan vergi tahsilinin, geçerli ve hukuka uygun bir biçimde yapılabilmesi için idari işlem unsurlarını oluşturan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç öğelerinde de sakatlık yapılmamış olması gerekmektedir. Bu unsurlarda hukuka aykırılık olmaması durumunda yapılan idari işlem geçerli sayılmaktadır. Buna bağlı olarak bu unsurlara uygun şekilde yapılan vergi tahsili hukuka uygun ve geçerli bir işlem olacaktır.

¹⁸ Şeref Gözübüyük- Turgut Tan, *İdare Hukuku*, C. I. , 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2018, s. 403.

¹⁹ Şeref Gözübüyük- Turgut Tan, *a.g.e.*, s. 403.

²⁰ Kamu yararı esas itibarıyla, kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesini ve bu sebepten dolayı kamu alacaklarının tahsilinin hızlı bir süreç içinde gerçekleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, Legal Yayıncılık, 2013, s. 231.

²¹ Betül Hayrullahoğlu, "Türkiye'de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık 2020, C.15, S. 3, s.939.

1.2. VERGİ ALACAĞINDA ZOR ALIM

Vergi alacağı, mükellefin rızasıyla yapacağı ödeme ile mükellefin ödeme yapmaması durumunda verginin mükellefin malvarlığından rızası dışında alınarak verginin tahsilinin cebren sağlanması suretiyle ortadan kalkmaktadır. Vergi borcunun sona ermesi açısından beklenen durum, verginin, mükellefin kendisi tarafından ödenmesidir. Ancak vergi borcunun sona ermesi her zaman beklenildiği gibi gerçekleşmemektedir. Bu durumda vergi, zor alım yoluyla bir başka ifadeyle cebren tahsil edilmektedir. Zor alım, zor alım araçlarının, kamu organları kullanılmak suretiyle mükellefin isteği dışında kullanılmasını ifade etmektedir. Ancak buradaki zorlama, kanundan doğması nedeniyle hukuka uygun bir zorlamadır. Bu doğrultuda zor alım ya da bir başka ifadeyle cebren tahsil kavramı, mükelleflerin kanunlara ve usule uygun olarak ödemediği vergi borcunun kamu gücü kullanılmak suretiyle, devletle mükellefin menfaatleri telif edilerek alınmasına yönelik işlemler şeklinde tanımlanabilir²². Avrupa Komisyonu tarafından yapılan tanımlamaya göre ise zor alım, kendiliğinden ödenmeyen vergi borçlarının en basit ve en etkin şekilde tahsil edilmesini sağlayan sistem ve yöntemlerin bütünüdür²³.

Özel hukukla karşılaştırıldığında borçlu borcunu kendi isteği ile zamanında ödemediği takdirde alacaklı, borçludan alacağını tahsil etmek için doğrudan doğruya harekete geçememektedir. Bu durumda tahsil, alacaklının icra ya da iflas dairelerine başvurması suretiyle yapılabilmektedir. Vergi borçları bakımından ise durum farklıdır. Vergi daireleri alacaklı tahsil dairesi olarak doğrudan kamu gücünü kullanarak vadesi gelmiş olan vergilerin tahsiline yetkilidir²⁴. Vergi dairesi bu yetkisini belli şartların gerçekleşmesi ile kullanabilmektedir. Zor alım yönteminin uygulanabilmesi için öncelikle, mükellefin, vadesi gelip de kendi iradesi ile ödemediği bir vergi borcunun olması gerekmektedir. Vergi dairesi bu durumda kamu gücüne dayanarak tahsil işlemlerine ilişkin yetkisini kullanabilmektedir. Vergi alacağının vadesi dolmadan vergi dairesinin zor alıma başvurması hukuka uygun bir işlem olmamakla birlikte hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.

²² Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s. 131.

²³ European Commission, Taxation and Customs Union. "Fiscal Blueprints A path to a Robust, Modern and Efficient Tax Administration, Italy, 2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/fiscal_blueprint_en.pdf, (10.06.2021), Margherita Ebraico, Savino Ruà, "An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System", Taxation and Customs Union Working Paper N. 53, European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2015, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/taxation_paper_53.pdf, (10.06.2021).

²⁴ Zehra Taşözü, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği ve Vergi Alacaklarının Cebren Tahsil Prosedürü", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 2012, C.8. S.88, s. 148.

Zor alıma başvurmadaki amaç, devletin vergi alacağına kavuşmasıdır. Ancak bu amaç gerçekleştirilirken devlet ile vergi mükellefinin menfaatlerinin telif edilmesi gerekmektedir²⁵. Devlet ile mükellefin menfaatlerinin telif edilmesi gerekliliği, 6183 sayılı AATUHK'un 62'nci maddesinde yer alan “*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir.*” şeklindeki hükme dayanmaktadır. 6183 sayılı AATUHK'da olduğu gibi 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK)'nda da tarafların menfaatlerinin telif edilmesi hükmüne yer verilmektedir. Her iki Kanun'da da borç ilişki sonlandırılırken taraflar arasında menfaat dengesinin sağlanması gereği vurgulanmaktadır. Yargıtay kararında da hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat dengesinin güvenceye alınmasının amaçlandığı belirtilmektedir²⁶. Bu vergi ilişkisinin bir tarafı olarak devletin menfaati, vergi alacağının devlet hazinesine en kısa sürede ve en az maliyetle aktarılmasıdır. Bu süreçte devlet adına kamu gücünü kullanan vergi dairesi, vergi borçlunun menfaatlerini de göz önünde bulundurmalıdır. Vergi borcu ilişkisinin bir tarafında alacaklı olarak kamu gücüne sahip vergi idaresinin olması, vergi borçlusu olan mükellefi daha zayıf konumda bırakmaktadır²⁷. Kamu hizmetlerinin devamlılık göstermesi bakımından kamu alacakları içerisinde özellikle vergi alacaklarının tahsili önem arz etse de, bu önem vergi idaresinin kamu gücünü ölçülülük (oranlılık) ilkesine aykırı olacak şekilde kullanmamalıdır. Vergi alacağının tahsilinde vergi idaresinin ve vergi borçlusu mükellefin menfaatleri mümkün olduğunca birbiriyle örtüşmelidir. Menfaat dengesi gereği, bir yandan alacaklının alacağına kavuşması sağlanırken, diğer yandan da borçlunun ve üçüncü kişilerin hakları korunmalıdır. Buna bağlı olarak alacağın elde edilmesi için haciz ve satış düzenlenmiş olmakla birlikte borçlunun ve yakınlarının korunması amacıyla da bazı mal ve hakların haczedilmezliği ve borçlunun malvarlığının belirli bir miktarın altında satılmaması esası kabul edilmiştir²⁸. Ayrıca vergi alacağı için vergi dairesi tarafından zor alım yoluna başvurulduğunda, borca yetecek miktarda mükellef tarafından bildirilen malların haczedilmesi mükellef menfaatinin korunmasına yönelik bir uygulama olarak örnek gösterilebilir. Bir yandan vergi idaresi vergi alacağına kavuşurken diğer yandan

²⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s. 131.

²⁶ Yargıtay 12. Dairesi, E. 2009/29738, K.2010/10961, T. 03.05.2010. Legalbank Veri Tabanı, https://legalbank.net/belge/y-12-hd-e-2009-29738-k-2010-10961-t-03-05-2010/1268414/2009_29738, Erişim Tarihi: 18.01.2022.

²⁷ Pınar Çiftçi, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12, Özel Sayı, 2010, s.329.

²⁸ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes, *İcra ve İflas Hukuk Temel Bilgiler*, 18. Baskı, Onikilevha Yayınları, İstanbul, 2021, s.12.

mükellefin kendi beyan ettiği mal, hak veya alacakların haczedilmiş olması vergi borçlusu için daha az mağduriyet yaratmış olacaktır.

Vergi idaresi tarafından zor alıma başvurulmasındaki temel amaç tüm kamu alacaklarında olduğu gibi vergi alacaklarının en kısa sürede hazineye kazandırılmasıdır. Vergi idaresinin yetkisi dâhilindeki haciz gibi zor alım yöntemleri ile zamanında ödenmeyen vergi alacaklarının tahsili kolaylaştırılmaktadır²⁹.

Zor alım yöntemi sadece haciz uygulaması değildir. İflas da zor alım yöntemlerinden biridir³⁰. Ancak teminatın paraya çevrilmesi ve haciz yolu ile takip yöntemlerinden farklı olarak iflas, tahsil dairesi tarafından değil, adli yargı merci eliyle yürütülmektedir³¹. Külli bir icra yolu olan iflasa başvurmada alacağın kamu veya özel hukuktan doğan bir alacak olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Söz konusu alacak gerek kamu alacağı gerekse özel hukuktan doğan bir alacak olsun, alacağın tahsili için iflas yoluna başvurulabilmektedir³². Kamu alacaklarının iflas yolu ile takibi mümkün olsa da mükellefler açısından ağır sonuçlar yaratması nedeniyle iflas, verginin borcunun tahsili için en son denemesi gereken bir yoldur. AATUHK' un 100/1' inci maddesinde “...amme borçlusunun iflası istenebilir.” demek suretiyle, kanun koyucu da iflasın zorunlu bir tahsil yöntemi olmadığını vurgulamış ve kamu alacaklısına bu hususta bir takdir yetkisi tanımıştır³³. Alacaklı vergi dairesinin vergi borcunu ödemeyen mükellefi iflas yolu ile takip etmesi hem mükellef hem de alacaklı vergi dairesi tarafından sonuç doğurmaktadır. Vergi icra hukukuna göre yapılacak takiplerle genel icra hukukuna göre yapılacak icra takipleri arasındaki en temel farklardan birisi, alacaklı vergi dairesinin, takip konusu borcu tahsil ettikten sonra dahi, gelecekte daha pek çok kez borçlunun malvarlığına yönelecek olmasıdır. Bunun nedeni 6183 sayılı AATUHK'ya konu olan kamu alacaklarının önemli bir bölümünün mükelleflerin dönemsel olarak devlete ödemek zorunda oldukları vergilerden oluşmasıdır.³⁴ Bu nedenle alacaklı vergi idaresinin yapacağı takip, vergi borçlusunun menfaatlerini de gözetmelidir. Vergi borçlusunun

²⁹ Norman D. Nowak, *Tax Administration in Theory and Practice*, Praeger Publishers, USA 1970, ss. 100.

³⁰ İflas yoluyla takip, 6183 sayılı AATUHK'nın 100'üncü maddesine dayanılarak vergi alacakları da dâhil kamu alacakları için uygulanabilmektedir. İflas yoluyla takip edilebilmesi için iflasa tabi kimselerden olması şartının yerine getirilmesi yeterlidir. Ancak İsviçre Federal İcra ve İflas Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre iflasa tâbi olsa bile bazı hallerde borçlunun iflas yoluyla takip edilemeyeceği açıkça belirtilmiştir. Vergi, resim, harç, para cezaları veya resmî makamlara ödenmesi gereken bir borcun varlığı durumunda borçlunun iflasının istenmesi mümkün değildir. Borçlunun iflasının istenemediği diğer durumlar için bkz. Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG), 11 Nisan 1889.

³¹ Baki Kuru, a.g.e., s. 866.

³² Doğan Şenyüz, “İflasta Vergi Alacakları ve Sırası”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 67, S. 4, 2018, s.892.

³³ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s. 132.

³⁴ Pınar Çiftçi, a.g.e., s.333.

menfaatleri gözetilmeden yapılacak takip, vergi borçlusunun ticari yaşamını olumsuz etkileyeceğinden, vergi borçlusunun izleyen yıllardaki matrahı ve dolayısıyla ödeyeceği vergiyi de azaltacaktır. Sonuç itibarıyla vergi alacağının tahsili için yapılan takipte vergi borçlusunun mal varlığı değerlerinin korunması ve menfaatinin gözetilmesi, alacaklı vergi idaresinin de menfaatine olacaktır.

1.2.1.Vergi Alacağında Zor Alım Şartları

Zor alım, mükellefin, verginin kanunlarında belirtilen yer, zaman ve şekil bakımından yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda başvurulanan bir yöntemdir. Zor kullanarak tahsilat yapılırken, borçluların güçlü olan devlet karşısında korunmaya ihtiyaçları vardır. Tahsil dairesindeki çalışanların olası keyfi ve hakkaniyete uymayan davranışlarının önüne geçebilmek için cebren tahsilin (zor alımın) nasıl yapılacağının ve uyulacak esasların önceden kanunla tespit edilmesi gerekir. Bu durum hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu amaca ulaşabilmek için verginin tahsiline ilişkin hükümlerin yer aldığı AATUHK'nun 54'üncü maddesinde “*Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur.*” şeklinde cebren takip ve tahsile ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir³⁵. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere öncelikle bir alacağın zamanında ödenmemiş olması gerekir. Yasal olarak alacağın tahsiline başlanabilmesi için ise ilgili alacak için ödeme emri tebliğ edilmelidir. Ödeme emrinin tebliğ edilmesine karşın borcun ödenmemesi durumunda artık alacağın zor alım yoluyla tahsiline bir engel kalmamaktadır. Yukarıdaki bahsi geçen şartlara aşağıda detaylı olarak değinilecektir.

1.2.1.1.Vergi Borcunun Vadesinde Ödenmemesi (Muacceliyet)

Zor alıma başvurulabilmesi için öncelikle muaccel (istenebilir) bir vergi alacağı olmalıdır. Tarh ve tahakkuk eden verginin mükellef tarafından usulüne uygun olarak ödenmesi gerekmektedir. Vergi alacağı, vadesi dolmasına karşın vergi borçlusu tarafından ödenmemişse, vergi dairesi zor alım yoluyla alacağını tahsil etme yetkisine kavuşur³⁶.

Özel hukukta borçların ödeme zamanlarının belirlenmesi, tarafların iradesine bırakılmışken, vergilerin ödenme zamanı bakımından mükelleflerin iradesi³⁷ söz konusu

³⁵ Mahmut Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s.581.

³⁶ Şükrü Kızılot vd., *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s.276.

³⁷ “Mükellefin iradesi, beyan ile yapılan tahakkuk ile kesinleşen verginin kanunda gösterilen vadesine kadarki dönem olan muaccel borç döneminde, ödeme iradesi olarak kabul edilir.” Bünyamin Çitil, a.g.e., s.47.

değildir. Vergiler, kanunda gösterilen süreler içinde ödenmektedir³⁸. Vergiler bakımından ödeme süresinin son günü, o verginin vade günü sayılmaktadır. Ödeme süreleri ise vergi yükümlülüğünü düzenleyen vergi kanunlarında ayrı ayrı gösterilmektedir. Bu süreler özel ödeme süreleridir³⁹. Eğer özel kanunlarında ödeme zamanı gösterilmemiş ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından usulüne uygun olarak vergi borçlusuna yapılan tebliğden itibaren bir ay içinde verginin ödenmesi zorunludur. Bu süre genel ödeme süresi olarak ifade edilmektedir. Bu şekilde tespit edilecek sürenin son günü ise alacağın ödeme günü (vadesi) olmaktadır⁴⁰.

Vergi kanunlarında belirtilen sürelerde verginin usulüne uygun olarak ödenmemiş olması, zor alıma başvurabilmenin ön koşuludur. Ödeme süresinin sona ermesi, vergi kanunlarının öngördüğü yaptırımların yükümlü nezdinde kendiliğinden işlerlik kazanmasını sağlamaktadır⁴¹. Bir başka ifadeyle, vadenin dolmasıyla zor alım araçları kullanılmak suretiyle verginin tahsiline girişilebilecektir. Vade tarihinden sonra istisna kapsamına alınan bir vergi için de ödeme emri düzenlenerek tahsiline başlanabilmektedir. Danıştay'ın 1995 tarihli bir kararında⁴² beyan üzerine tahakkuk eden ve vadesinde ödenmeyen verginin, vade tarihinden sonra istisna kapsamına alınmasının, tahsili için ödeme emri düzenlenmesine engel olmayacağı belirtilmektedir⁴³.

Zor alımın bu ön şartı Danıştay kararlarına da yansımıştır. Danıştay, “ ... *amme alacağının ödeme emri ile takibe alınabilmesi için tahakkuk eden verginin ödenebilir safhaya gelmiş olması gerektiği, ...* ” şeklindeki ifadesiyle verginin zor alım yoluyla tahsil edilebilmesi için verginin istenebilir durumda olması gerektiğini belirtmektedir.⁴⁴

1.2.1.2. Vadesinde Ödenmeyen Vergi Alacakları İçin Ödeme Emri Tebliğ Edilmesi

Vergi alacağının zor alımına başlanabilmesi için söz konusu alacağın istenebilir duruma gelmesi yeterli olmayıp vergi borçlusuna usulen ödeme emri tebliğ edilmek suretiyle vergi borcunun ayrıca istenmesi yasal zorunluluktur. Diğer kamu alacaklarında olduğu gibi vergi alacağının zor alımı, vergi borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmesiyle

³⁸Muallâ Öncel vd., a.g.e., s.126.

³⁹Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s.132.

⁴⁰Edip Şimşek, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, 2. Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1996, s.439.

⁴¹Meltem Söylemez, Vergi Yönetiminin Cebri İcra Yoluyla Tahsil İşlevinin Değerlendirilmesi Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2004, s.47

⁴²Danıştay 4. Dairesi, E. 1995/1695, K. 1995/2473, T.30.05.1995.

⁴³Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s.271.

⁴⁴Danıştay 9. Dairesi, E.1999/1128, K.2000/491, T. 17.02.2000. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1999-1128-k-2000-491-t-17-2-2000>, Erişim Tarihi: 08.06.2021.

başlamaktadır. Çünkü ödeme emri, vergi alacağının istenebilirliğini, niteliğini ve miktarını anlatan bir bildirim olup, icranın (takip hukukunun) temelini oluşturmaktadır⁴⁵.

Vergi borçlusu bakımından değerlendirildiğinde ise ödeme emri, vergi borçlusuna borcunu ödeme hususunda süre vererek bir hatırlatma yapma özelliği taşır. Bu hatırlatma, gerek vergi borcunu ödeme, gerekse ödemeye ilişkin yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmemesi halinde kendisine tatbik edilecek tepkilerin hatırlatılmasını kapsar⁴⁶. Bu açıdan ödeme emri aynı zamanda resmî bir uyarı niteliği taşımaktadır⁴⁷.

Danıştay ödeme emrini, “*vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge*”⁴⁸ şeklinde tanımlamıştır⁴⁹. Bir başka Danıştay kararında⁵⁰ ise ödeme emrinin tebliğinin icra takibinden önce yapılan ve kamu alacağının tahsiline yönelik bir hukuki işlem niteliğinde olduğuna yönelik bir açıklama yer almaktadır⁵¹.

Ödeme emrinin belli şekillere uygun olması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluğa uyulmadığı takdirde açılacak dava ile ödeme emrinin iptali istenebilir⁵². 6183 sayılı Kanun’un 55’inci maddesinde ödeme emrinin hukuka uygun olabilmesi için, içermesi gereken zorunlu bilgiler belirtilmiştir⁵³. Bu bilgileri içermeyen belge, bir ödeme emri niteliği taşımamaktadır⁵⁴. Buna göre;

- kamu alacağının asıl ve fer’ilerinin mahiyetleri ve miktarları,
- borcun nereye ödeneceği,
- kamu alacağının 15 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gereği,
- süresinde ödenmediği ya da mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil olunacağı ve

⁴⁵ Edip Şimşek, a.g.e., s.440.

⁴⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s.133.

⁴⁷ İlhan E. Postacıoğlu – Sümer Altay, *İcra Hukuku Esasları*, 5. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2010, s.174.

⁴⁸ Danıştay 13. Dairesi, E. 1973/5383, K. 1974/2776. (Çelik, 2018: 201).

⁴⁹ Binnur Çelik, *Kamu alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2018, s. 201.

⁵⁰ Danıştay 7. Dairesi, E. 1996/335, K. 1997/5019, T. 24.12.1997.

⁵¹ Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, ss.270.

⁵² Muallâ Öncel vd., a.g.e. ss.164.

⁵³ Turgut Candan, a.g.e., ss.271.

⁵⁴ Bir belgenin ödeme emri olarak nitelendirilebilmesi için 6183 sayılı Kanunun 55’inci maddesinde yazılı bilgileri içermesi gerekmektedir Danıştay 3. Dairesi, E.1986/1143, K.1986/2547, T. 10.12.1986. Turgut Candan, a.g.e., ss.272.

-mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı ödeme emri ile borçluya bildirilir.

Bunlara ek olarak gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunanların hapis ile cezalandırılacağı ve 6183 sayılı AATUHK'nın 114'üncü maddesinde yer verilen vazifeler⁵⁵ ile bu vazifelerin yerine getirilmemesi durumunda borçlu hakkında uygulanacak cezalar da ödeme emrinde yer alması gereken bilgiler içerisinde. Özellikle karşılığında yaptırım olan yükümlülüklerin ödeme emrinde yer almaması halinde, yükümlülüklerini yerine getirmeyen borçluya herhangi bir yaptırım uygulanmasına olanak bulunmamaktadır. Mal bildiriminde bulunulmaması halinde hapisle tazyik edileceği hakkında açıklamanın ödeme emrinde yer almaması durumunda, mal beyanında bulunmayan kamu borçlusunun hapisle tazyik edilemeyeceği yönünde karar⁵⁶ veren Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir⁵⁷.

Zor alıma başlanabilmesi için ödeme emrinin tebliği gerekmekte birlikte ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmiş olması da önem arz etmektedir. Usulüne uygun şekilde düzenlenerek vergi borçlusuna tebliğ edilmeyen ödeme emrine dayanarak verginin tahsili için hiçbir girişimde bulunulamaz. Örneğin, vergi alacağının tahsili için haciz işlemine başlanılamaz. Aksi halde yapılan işlem hukuka aykırılık teşkil edecektir.

Ödeme emri, kendisinden beklenen hüküm ve sonuçları, ancak borçluya tebliğ edilmek suretiyle meydana getirmektedir⁵⁸. Ödeme emrinin tebliğine ilişkin olarak 6183 sayılı AATUHK'nın 8'inci maddesinde aksine hüküm bulunmadıkça, bu Kanun'da yazılı tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Buna göre kural olarak ödeme emrinin tebliğinde VUK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak 6183 sayılı AATUHK'nın 55'inci maddesinde belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlular için ayrı bir hüküm getirilmiştir. Bu hükümde VUK'ta yer alan tebliğ esaslarından farklı olarak belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlulara, ödeme emrinin muhtarlıkça tebliğ edileceği yer almaktadır.

⁵⁵ 6183 sayılı AATUHK'un 114'üncü maddesi:

“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 ikametgah 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.”

⁵⁶ Danıştay 7. Dairesi, E.2006/3371, K.2007/4139, T. 17.10.2007,

⁵⁷ Turgut Candan, a.g.e., s.273.

⁵⁸ Baki Kuru, *İcra ve İflas Hukuku*, 3. Baskı, C.I, Evrim Dağıtım, İstanbul 1988, s.138.

1.2.1.3.Ödeme Emrinde Belirtilen Süre İçinde Vergi Borcunun Ödenmemesi

Usulüne uygun olarak düzenlenen ve borçluya tebliğ edilen ödeme emri sonrasında borçludan beklenen, ödeme emrinde belirtilen 15 günlük süre içerisinde ödeme yaparak vergi borcunu sonlandırmasıdır. Vergi borcunun bu sürede ödenmesi durumunda vergi borçlusu ile vergi idaresi arasında herhangi bir ihtilaf meydana gelmeyecektir. Dolayısıyla, vergi idaresinin vergi alacağının tahsili için zor alıma başvurmasına gerek kalmayacaktır. Ancak vergi borcunu vergi yasalarında kendisine tanınan zaman içerisinde ödemeyen mükellefler için vergi idaresi zor alıma başvurabilmektedir. Ödeme emrinin mükellefe tebliğinden sonraki 15 günlük sürenin dolması, vergi idaresine zor alıma başlama yetkisi kazandırır. Vergi idaresi, mükellefe verilmiş olan bu kanuni süre dolmadan vergi alacağının tahsiline yönelik herhangi bir işlem yapamaz.

Vergi borçlusu kendisine tanınan 15 günlük süre içinde vergi borcunu ödemeyerek, ödeme emrinin iptali için dava açma yolunu da seçebilmektedir. Ancak ödeme emrine açılacak dava ile yürütme kendiliğinden durmadığı için bu durum vergi idaresinin cebren tahsil yollarına başvurmasına engel oluşturmamaktadır. Ödeme emrine dava açan vergi borçlusu, tahsil işlemlerini durdurmayı istemesi halinde ayrıca yürütmeyi durdurma kararı alması gerekmektedir⁵⁹.

2.VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİNDE MAL BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİ

2.1.MAL BİLDİRİMİNİN HUKUKİ TEMELLERİ

Mal bildirimini yükümlülüğü, kamu alacaklarının tahsilatının sağlanması için getirilmiş yükümlülüklerden birisidir. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsil sürecinde yer alan mal bildirimini yükümlülüğüne geçmeden önce tarihçeye değinmek faydalı olacaktır.

⁵⁹ Turgut Candan, a.g.e., s.283. Ödeme emri hakkında davanın, kendiliğinden yürütmenin durması sonucunu doğurmadığı (İYUK. M. 27/1) düşüncesiyle tahsil işlemlerine devam edilebileceği yönünde genel bir kabul bulunmaktadır. Ancak, kanun hükümleri ve müessesenin mahiyetinin, bunun aksine yürütmenin kendiliğinden durması gerektiği yönünde de görüş belirtilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrası dayanak olarak gösterilmiş ve buna göre yürütmenin durdurulması için davacının talebine ya da mahkemenin karar vermesine gerek olmadığı ifade edilmiştir. Ödeme emrine karşı dava açılmasının yürütmeyi kendiliğinden durdurduğuna ait bir diğer dayanak da mal bildirimini yükümlülüğü gösterilmiştir. Ödeme emrine karşı borcun tamamı için dava açılması halinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyeti kendiliğinden davanın sonu(cu)na ertelendiğine göre, davanın açılmasının yürütmeyi kendiliğinden durduracağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Yusuf Karakoç, "Ödeme Emri Hakkında Galat-ı Meşhur Uygulamalar", A. Bumin Doğrusöz/Ayşe Güner/Gülay Akgül Yılmaz, *Güncel Maliye Tartışmaları – 3, Dr. Veysi SEVİĞ'e Armağan*, Seçkin Yayınları, 2021, ss. 405-427.

2.1.1. Tarihî Süreç İçinde Mal Bildiriminin İncelenmesi

Osmanlı maliyesi açısından Tanzimat önemli bir yere sahiptir. Çünkü Tanzimat ile birlikte gerçekleşen reformlar ağırlıklı olarak mali alanda olmuştur⁶⁰. Yapılan reformlar ile ekonomi üzerinde olumsuz etkiler yapan, devlet gelirlerini kısıtlayan tekeller kaldırılmış, vergilerde adaleti sağlamak için vergiler “hane esası” yerine “ödeme gücü”ne göre alınmaya başlamış, vergi yükü tarım kesiminden şehirli üretici kesimine kaydırılmaya çalışılmıştır. Her türlü devlet gelirin doğrudan doğruya hazinede toplanması ve her kamu giderinin yine hazineden yapılmaya başlanması, Tanzimat dönemi yapılan mali reformlar arasındadır. Ayrıca vergilerin tahsili bakımından da önemli değişiklik meydana gelmiştir. İltizam usulüyle yapılan tahsilata son verilerek vergiler doğrudan doğruya “muhassıl” adı verilen devlet memurları aracılığıyla toplanmaya başlanmıştır⁶¹. Tanzimat’ın ilanının vergi sisteminde yukarıda bahsedildiği gibi önemli değişiklikler yaratması dikkate alınarak mal bildirim tarihçesi Tanzimat’tan önce ve Tanzimat’tan sonra olacak şekilde iki ayrı kısımda ele alınacaktır.

2.1.1.1. Tanzimat’tan Önce Mal Bildirimi⁶²

Osmanlı Devleti’nde, Selçuklularda olduğu gibi kişilerden vergi almaya cevaz veren hukuki dayanak şeriattır. Ayrıca şer’i vergilerin yeterli olmadığı hallerde, sultanın şer’i hükümlerle çatışmayan ve zamana göre değişebilecek yeni vergiler koyma yetkisi de vardı. Bu açıdan Osmanlı Devletinde vergiler şer’i (tekâlif-i⁶³ şer’iye) ve örfi (tekâlif-i örfiye) olmak üzere ikiye ayrılırdı⁶⁴. Şer’i vergiler⁶⁵, İslam hukukuna dayanarak alınan vergiler olup zekât, öşür (aşar), cizye ve harac olmak üzere dört tanedir. Bunlardan harac ve cizye, zimmilerin (gayrimüslimlerin) hukukî ve toplumsal statülerini belirleyen ve Müslüman reayadan alınmayan vergilerdir⁶⁶.

⁶⁰ Filiz Giray, a.g.e. s. 192.

⁶¹ A. du Velay, Türkiye Maliye Tarihi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Başkanlığı, Damla Matbaası, Ankara, 1978, s. 55.

⁶² İlgili başlığın yazımında aşağıdaki kaynaktan faydalanılmıştır. Tefik Koral, *Tahsili Emval Kanunu Vergi, Resim ve Harçlara ait Tahsilat Hükümleri ve Tatbikatı*. Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1941.

⁶³ Osmanlı Devleti’nde vergi kelimesi yerine teklif (çoğulu tekâlif), resim, bac, bedel gibi kelimeler de kullanılmaktadır. Buna bağlı olarak Osmanlı vergi sistemi incelenirken kamu gelir türlerini bugünkü tasnifinde olduğu gibi vergi, resim, harç vb. türlerinin manasıyla ele almamak gerekir. Zira Osmanlı Devleti’nde vergi (tekâlif) olarak isimlendirilen bazı gelir türlerinin esasen resim veya harç, resim veya bedel olarak adlandırılan bazı gelirlerin ise esasen vergi özelliği taşıdığı görülmektedir (İhsan Cemil Demir, *Osmanlı Devleti’nde Örfi Vergiler*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 15). Çalışmada yararlanılan kaynaklarda gelir türlerinin tamamı için kullanılan “tekâlif” kavramı, çalışma içerisinde “vergi” olarak ifade edilmiştir.

⁶⁴ Erdoğan Öner, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/, Ankara 2005, s.133.

⁶⁵ Şer’i vergilerin ayrıntıları için bakınız; Abdurrahman Vefik Sayın, *Tekâlif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)*, Maliye Bakanlığı Yayın No: 1999/352, Ankara, 1999; Ziya Kazıcı, *Osmanlılarda Vergi Sistemi*, Şamil Yayınevi, İstanbul, 1977; İhsan Cemil Demir, *Osmanlı Devleti’nde Örfi Vergiler*, Ekin Yayınevi, Bursa 2019.

⁶⁶ Halil Cin ve Gül Akyılmaz, *Türk Hukuk Tarihi*, 13. Baskı, Sayram Yayınları, Konya 2021, s.205.

Zekât, belli bir zenginliğe ulaşmış olan her Müslümanın, dini bir vecibe olarak senede bir defa malından bir miktarını, zekâtı almaya hak kazananlara vermesidir⁶⁷. Zekât, başlarda dini bir mükellefiyet olarak ibadetin bir kısmını teşkil ederken sosyal yardım niteliğindeki bu dini mükellefiyet daha sonraları hukuki bir zorunluluk halini alınca vergi şeklinde toplanmıştır⁶⁸. Osmanlı Devleti'nde zekât adı altında vergi alınmadığı, ancak hayvanlar ve ticaret malları üzerinden alınan vergilerin, vergi konusunu oluşturan değerlerin zekâta konu olması bakımından bu vergilerin zekâta dayalı vergiler olduğu söylenebilir⁶⁹. Öşür⁷⁰ ise, İslam vergi hukukuna göre ziraî mahsullerden belli oranlar dâhilinde alınan bir vergidir⁷¹. Öşür, “onda bir” anlamında Arapça bir kelime olup, çoğulu “aşar”dır. İslam hukukunda yer alan öşür ile Osmanlı Devleti'ndeki uygulama birbirinden farklılık göstermektedir. Bir ibadet niteliği de taşıyan öşür, esas itibarıyla miri topraklardan elde edilen ürünün %5'i ile %10'u oranında sadece Müslümanlardan alınmaktadır. Osmanlı Devleti'ndeki uygulama ise gayrisafi ürün tutarının yarısından onda birine kadar farklı oranlarda uygulanmıştır. Mülk arazi yerine mülkiyeti devlete, tasarruf hakkı reayaya ait olan miri arazilerden alınan aşar, gayrimüslimler tarafından da ödenmiştir⁷². Osmanlı Devleti'nin bir başka önemli gelir kaynaklarından biri olan cizye ise devletin kuruluşundan itibaren alınan bir vergi olup, İslam hukukuna uygun olarak sadece bulûğ çağına giren gayrimüslim erkeklerden alınıyordu⁷³. Cizye, gayrimüslimlerden askeri hizmete karşılık olarak alınan bir şer'i vergi olup sadece askerlik yapabilecek durumda olan zimmi reayadan toplanmıştır. Kadınlar, din adamları, sakat ve yaşlı erkeklerden cizye alınmamıştır⁷⁴. Bir diğer şer'i vergi olan harac ise toprak üzerinden alınan bir vergidir. Yapılan fetih neticesinde ahalinin orada yaşamasına izin verilmesi ve ellerindeki toprakları kendilerine bırakılması karşılığında alınan bir vergidir⁷⁵. Harac, hem toprak (Harac-i Muvazzafa) hem de ürün (Harac-i Mukaseme) üzerinden ve aynı olarak alınan bir vergidir. Harac toprağa bağlı bir

⁶⁷ Ziya Kazıcı, a.g.e., s.58.

⁶⁸ Erdoğan, Öner, a.g.e., s. 136.

⁶⁹ Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2014, s.99

⁷⁰ Etimoloji bakımından öşürün (uşrun) hem Asurlar'ın altın veya ayn olarak aldıkları “İşru-u” adlı vergiden hem de İbranice “Ma'aşer”denilen ve tapınak veya krallara verilen 1/10 oranındaki vergiden geldiği belirtilmektedir. Coşkun Üçok, Ahmet Mumcu ve Gülnihal Bozkurt, *Türk Hukuk Tarihi*, 23. Baskı, Turhan Kitapevi, 2021 Ankara, s. 83.

⁷¹ Ziya Kazıcı, a.g.e. s.86

⁷² Abdüllatif Şener, *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İşaret Yayınları, İstanbul 1990a, s.120.

⁷³ Ziya Kazıcı, a.g.e., s.102.

⁷⁴ Halil Cin ve Gül Akyılmaz, a.g.e., s.205.

⁷⁵ Filiz Giray, a.g.e.,s. 103.

vergi olduğu için sahibinin değişmesi veya sonradan Müslüman olması, bu toprak vergi alınmasına engel olmazdı⁷⁶.

Tekâlif-i örfiye olarak da adlandırılan örfi vergiler, İşlam hukukuna dayanmayan padişah buyruğu ile konulmuş vergi, resim, harç ve benzeri kamu gelirlerinin ortak adıdır⁷⁷. Bu vergiler dini esaslar dışında örf ve adetlere dayanan, koşullara göre belirlenen geçici ve düzensiz vergiler olup, savaş gibi olağanüstü harcamaları karşılamak üzere alınan vergilerdir. Ancak zamanla bu vergilerin bazıları sürekli hale gelmiřtir⁷⁸. Osmanlı Devletinde, devletin mali durumunun iyi olduğu dönemlerde bu vergilere lüzum görülmezken, daha sonra devam eden savaşlar nedeniyle örfi vergiler alınmaya başlanmıştı. Örfi vergilerin alınma gerekçesi, devletin zorunlu ihtiyaçlarını karşılaması ve varlığını devam ettirmesidir⁷⁹.

Tahsil edilme şekilleri ele alındığında şer'i vergilerin tahsili iltizam usulüne göre yapılmaktaydı. İlk zamanlarda birkaç kazanç türünün tahsiline özgü olarak başlamış olan iltizam usulü, kısa sürede bütün vergiler için genel bir tahsil usulüne dönüşmüştür. İltizam usulünün itibar görmesi ile birlikte kendisine özgü müesseseler ve kurallar ortaya çıkmıştır. Bu kurallardan birisi kefil gösterilmesidir. İltizam müzayedesine katılabilmek için Hazinece muteber bir sarrafın kefil gösterilmesi gerekirdi. Kuyruklu sarraf⁸⁰ denilen hazine sarrafları, mültezime kefil olur ve taksitler bu kişilerce ödenirdi. Böylece mültezimle devlet arasında ödemeye ilişkin herhangi bir bağ kurulmazdı.

İltizam usulü ile mültezimler maliye ve halk üzerinde ağır tahripler meydana getirmiştir. Gülhane Hattı Hümayununda iltizamın toplumsal, iktisadi ve ağır tahribatlar yarattığı belirtilerek Tanzimat ile birlikte söz konusu usul kaldırılmak istenmiřtir⁸¹. Gülhane Hattı Hümayununda bütün olumsuzlukların açıklanmasına rağmen, aşarda ve

⁷⁶ Coşkun Üçok, Ahmet Mumcu ve Gülnihal Bozkurt, a.g.e., s. 84.

⁷⁷ İhsan Cemil Demir, a.g.e., s. 24.

⁷⁸ Filiz Giray, a.g.e., s.107.

⁷⁹ Erdoğan Öner, a.g.e., s.156.

⁸⁰ Küçük sermayeli sarrafların faaliyet alanları para alım satımıyla ve kuyumculara değerli maden satışıyla sınırlı iken, hazine sarrafları (kuyruklu sarraf) daha büyük sermayeye sahipti ve itibarları devlet tarafından tanınırdı (Ali Akyıldız, "Sarraflık",*Türkiye Diyanet Vakfı İşlam Ansiklopedisi*, C. 36, TDV İşlam Araştırmaları Merkezi, İstanbul 2009, s.164).

⁸¹ Gülhane Hattı Hümayunda yer alan " *Âlatı tahribiyeden olup hiçbir vakitte semerei naşiası görülemiyen iltizamat usulü muzırrasın eylevm câri olup bu ise memleketin mesaili siyasiye ve umuru maliyesini bir âdemin yedi ihtiyarına ve belki pençei cebrü kahrına teslim demek olarak ol dahi zaten bir eyüce âdem değilse heman kendi çıkarına bakıp cemi herekât ve sekenatı zulüm ve gadirdan ibaret olmasile...* " ifade ile iltizam usulünün kaldırma gereği açıklanmıştır (Tevfik Koral, Tahsili Emval Kanunu Vergi, Resim ve Harçlara Ait Tahsilat Hükümleri ve Tatbikatı, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul 1941, s. 41).

birkaç vergide daha iltizam usulüne son verilememiştir. 1924 tarihinde aşarın kaldırılması ile birlikte iltizam usulünün uygulanmasına son verilmiştir.

Örfi vergilerin tahsili ise şer'i vergilerin tahsilinden farklıdır. Devletin olağanüstü ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla konulan örfi vergiler hükümdarın emri ile tarh olunmaktaydı. Daha önceleri devletin olağanüstü ihtiyaçlarını karşılamak için alınan örfi vergilerin, zamanla mali sıkıntıların etkisi ile geçici olma özellikleri ortadan kalkmış ve sürekli hale gelmiştir. Bunun yanı sıra bu vergiler valilerin isteğine bağlı bir hal almıştır. Örfi vergilerin tahsili, vergilerin tevzi⁸² yöntemi ile yapmaktaydı. Örfi vergiler, her yıl vali aracılığıyla vilayetin erkek nüfusu veya hane sayısına eşit dağıtılacak şekilde genel bir vergi miktarı tespit edilerek tarh olunurdu. Hazırlanan tevzi defterlerinde her bir kişinin ya da hanenin ödeyeceği vergi miktarı yer alırdı ve bu vergiler iki taksit şeklinde ödenirdi. Ancak çeşitleri ve miktarları herhangi bir esasa göre belirlenmediği için bu vergilerin tarhında ve paylaştırılıp dağıtımında pek çok yolsuzluk olurdu.

2.1.1.2. Tanzimat'tan Sonra Mal Bildirimi

Tanzimat ile birlikte birçok alanda önemli değişiklikler meydana gelmiş olup önemli değişikliklerin meydana geldiği alanlardan birini de mali konular oluşturmuştur⁸³. Mali alanda yapılan değişiklikler sonucunda getirilen en büyük yeniliklerden biri bütün devlet gelirlerinin doğrudan doğruya hazineye toplanmasıdır. Buna bağlı olarak yapılacak olan bütün harcamalar da yine hazineye ödenir hale gelmiştir⁸⁴.

Tanzimat ile birlikte vergi sisteminde meydana gelen değişiklikler arasında vergi tahsiline yönelik olarak yapılan önemli yeniliklerden bir diğeri iltizam usulünün kaldırılmasıdır. İltizam usulü kaldırınca verginin tahsil sorumluluğu muhassıl adı verilen maliye memurlarına devredilmiştir⁸⁵. Böylece sarrafların ve halka zor kullanmaktan kaçınmayan mültezimlerin vergi tahsilinde herhangi bir rolü kalmamıştır. Bir diğer önemli değişiklik ise örfi vergilerin kaldırılarak yerine tahrir esasına dayanan ve mükelleflerin mali gücüne göre alınan vergi esasının kabul edilmesidir⁸⁶. Baş vergisi

⁸² Vergilerin tevzi edilmesi, verginin mükelleflere kolektif biçimde paylaştırılıp tahsil edilmesi olup, Osmanlı İmparatorluğu'nun son günlerine kadar birçok bölgede ve vergi türünde uygulanan bir yöntem olmuştur (Yakup Akkuş, "Osmanlı Maliyesi Literatüründe İhmal Edilmiş Bir Tartışma: Tevzi' Defterlerinden Vergi-İ Mahsûsa'ya Geçiş", *Tarih Dergisi*, Sayı 65, Haziran 2017, s. 30.)

⁸³ Coşkun Çakır, *Tanzimat Dönemi Vergi Uygulamalarında Karşılaşılan Güçlükler ve Vergi İhtilalleri*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C.51, S.1, 2001, s.71.

⁸⁴ Tevfik Koral, a.g.e., s.14.

⁸⁵ Abdüllatif Şener, *Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi*, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 8, S. 2, 1990b, s. 54.

⁸⁶ Tevfik Koral, a.g.e., s.15.

niteliğinde olan örfi vergiler kaldırılarak yeni bir tevzi vergi olan ancemaatin⁸⁷ vergi getirilmiştir. Örfi vergilerde toplam vergi, erkek nüfusa ya da hane sayısına eşit olarak dağıtıldığından mükelleflerin mali gücü dikkate alınmamaktaydı. Ancemaatin vergide ise toplanması öngörülen vergi tutarı, tahrir (sayım) sonuçlarına göre öncelikle kazalara paylaştırılırdı. Kazalara dağıtılan vergi tutarı ise kişilerin ödeme gücü dikkate alınarak belirlenir ve buna göre vergi tutarı kişilere dağıtılırdı⁸⁸. Halkın ödeme gücünü belirlemek için emlak, arazi ve hayvan varlığı; ticaret ile uğraşması durumunda ise geliri esas alınmaktaydı⁸⁹. Ancemaatin vergi 1840⁹⁰ yılından itibaren uygulanmaya başlanmış ve yaklaşık 20 yıla yakın bir süre uygulaması devam etmiştir. Verginin kaldırılmasına yakın zamanda yayınlanan 15 Recep 1277 tarihli Eyalat ve Elviyede Kurâ ve Mahallâtın Muayyen Olan Vergilerinin Beynelahali Tazii Hakkında İcrası Lazım Gelen Muamelata Dair Nizamname⁹¹ ile ancemaatin verginin tevzi ve tahsil şekli belirlenmiştir. Bu nizamnameye göre verginin tevzi zamanı gelince her kaza, kendisine bağlı olan köy ve mahallelerin belirlenmiş olan vergilerini gösteren birer pusula düzenleyerek köy veya mahalleye gönderirdi. İhtiyar meclisleri, pusulada tutarı belirlenmiş olan vergiyi komşular arasında herkesin mali gücüne göre dağıtıp, dağıtılan tutarların düzenlendiği defteri ise kazaya gönderirdi. Kaza meclisi inceledikten sonra eğer uygun görürse onaylayarak defteri iade ederdi. Meclis tarafından onaylanan defterler üzerinden tahsilat yapma görevi köy veya mahallenin imam, muhtar veya papazın sorumluluğundaydı. Yılsonunda kaza meclisi, her köy veya mahallenin kazadaki defterini inceleyerek bakayası olanları tespit ederdi. Daha sonra bunlara ait pusulalar mübaşirler aracılığıyla köy veya mahalleye gönderilirdi. Bakaya görülen borç henüz mükellef tarafından ödenmemişse, mükelleften tahsil edilirdi. Ancak bakaya görülen borç mükelleften tahsil edilmesine karşın imam, muhtar veya papazın elinde kalmış ise bu durumda onlardan tahsil edilirdi. Buna ek olarak bu kişiler hakkında cezai yaptırım da uygulanırdı⁹².

Ancemaatin vergilerin tahsil usulünde vergilerin ödenmesi aşamasında mükelleflere, ödedikleri vergiye karşılık herhangi bir makbuz verilmemekteydi. Yapılan

⁸⁷ Ancemaatin vergi olarak geçen kavram, hukuki metinlerde daha çok “vergi”, Tanzimat’tan çok sonra çıkarılan bir nizamnamede ise “komşuca alınan vergiler” şeklinde ifade edilmiştir. Bahsi geçen nizamname 5 Zilkade 1303 (5 Ağustos 1886) tarihli Emlak ve Temettü Vergisi Hakkında Nizamnamedir (Abdüllatif Şener, *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İşaret Yayınları, İstanbul 1990a, s. 95-96).

⁸⁸ Onur Eroğlu, “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s.63.

⁸⁹ Abdüllatif Şener, a.g.e., s.96.

⁹⁰ 19 zilkade 1255 (24 Ocak 1840) tarihli talimatname ile ancemaatin verginin esasları tespit edilmiştir.

⁹¹ Düstur, 1. Tertip, C.2, ss. 22-25.

⁹² Tevfik Koral, a.g.e., ss.15-16.

ödeme sadece deftere kaydedilirdi. Alınan paranın imam, muhtar ya da papaz tarafından deftere kaydedilmemesi ya da eksik kaydedilmesi durumunda mükellefin kendisini savunabilmesine imkân bulunmuyordu. Tahsil usulündeki bu sıkıntılar, bu sistemde değişiklik yapma gereğini doğurmuştu. Bu nedenle 1281 (1864) yılında Mürettebatı Hazinei Celileden Olan Vergi Bedelâtı Askeriyenin Dairei Vilâyette Kâin Mahallerde İdare ve Tesviyesi İçin İttihaz Olunacak Kaideyi Mutazammın Talimat⁹³ ile yine aynı yıl Umuru Maliye Nizamnamesi⁹⁴ yayımlanmıştır⁹⁵.

1864 tarihli nizamnameye göre livalar kazalara, kazalar da mahalle ve köylere birer vergi mazbatası gönderirdi. Bu mazbatada yıllık vergi miktarı Mart ayında başlayarak Kanunievvel (Aralık) sonunda son taksit olmak üzere on takside ayrılarak gösterilirdi. Mahalle veya köyün ihtiyar meclisi ve ahalinin ileri gelenleri bu vergiyi herkesin ödeme gücüne göre aralarında paylaştırdı. Yapılan bu paylaşırma iki nüsha olarak deftere kaydedilerek hazır bulunanlara imzalatılırdı. Nüshalardan biri saklanıp diğeri kazaya gönderilirdi. Bu talimatname ile ilk defa mükelleflere, ödedikleri vergi karşılığında vergi makbuzu ihdas edilmiştir. 1864 tarihli Umuru Maliye Nizamnamesinde de yine vergi tahsilatının kesin olarak makbuz karşılığında olacağı belirtilmiştir. Yine ilk defa bu talimatname ile vergi borcu için hapis yolu zorlama getirilmiştir. Bu talimatnamedeki hapisle zorlama Tahsili Emval Kanunu'nda yer alan hapisle tazyikten farklılık arz etmektedir. Tahsili Emval Kanunu'ndaki hapisle tazyik, yapılan icra takibinin sonuçsuz kalması halinde mali gücü olmadığı tespit edilen mütemerrid borçlular hakkında bir zorlama usulüdür. Ancak 1864 tarihli talimatnameye göre ise hapis, hacizden önce olan bir tehdit aracı olarak görülmektedir⁹⁶.

Ancemaatin vergilerin getirilmesiyle birlikte vergi, mükelleflerin emlak, akar ve kazançlarının tahririne göre belirlenmekteydi. Bu nedenle 1274 (1857) yılında arazi kanunnamesi yayımlanmış ve 1275 yılından itibaren arazi tahririne başlanmıştır. Tahriri tamamlanan kıymet, irat ve kazanç esasları üzerinden vergi alınmaya başlanmasıyla ilk defa modern maliyenin gereklerine uygun bir mükellefiyet alanı oluşturulmuştur⁹⁷. Bu vergilerin tahsili ise 1281 tarihli Umuru Maliye Nizamnamesine⁹⁸ göre yapılmıştır. Bu

⁹³ Düstur 1. Tertip, C.2, s. 26.

⁹⁴ Düstur 1. Tertip, C.2, s. 4.

⁹⁵ Tevfik Koral, a.g.e., s. 16.

⁹⁶ Tevfik Koral, a.g.e., s.17.

⁹⁷ Tevfik Koral, a.g.e., s.18.

⁹⁸ Umuru Maliye Nizamnamesinin 4'üncü maddesine göre “*vergi tahriri icra kılınan mahallerde tahrir kaidesine ve henüz tahriri icra olunmayan mahallerde de nizam ve usulü mevzuu veçhile herkesin kudreti maliyesine göre beynelahali taksim ve tevzi olunur.*” şeklinde belirtilmiştir (Tevfik Koral, a.g.e., s.19).

tarihten sonra verginin sorunsuz şekilde tahsil edilebilmesi amacıyla vergi tahsili ve tahsildarlarla ilgili çeşitli tarihlerde talimat ve nizamnameler çıkarılmıştır.

Bu nizamnamelerden ilki 15 Zilkade 1296 (31 Ekim 1879) tarihinde yürürlüğe giren Tahsili Emval Nizamnamesi⁹⁹ olmuştur¹⁰⁰. Bu nizamnamenin niteliği incelendiğinde verginin tahsiline ilişkin kuralları kapsamı bakımından bir icra kanunu olduğu kadar memurların vazifelerini belirlemesi noktasında bir teşkilat kanunu, ceza ve mükâfat hükümlerinin bulunması bakımından ise bir memur kanunu mahiyetinde olduğu belirtilmektedir¹⁰¹.

1296 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesinin 18'inci maddesinde tahrir esasına dayanarak alınan emlak vergisinin tahsiline ilişkin hüküm yer almaktadır. Bu vergiler altışar taksitte alınmaktaydı. Bir taksitinin ödenmemesi halinde resmî bir ihbarname ile bir ay mühlet verilmekteydi. Bu sürede ödenmediği ve bir sonraki taksit zamanının da gelmiş olması halinde sertahsildarın (baş tahsildarın) girişimiyle mahalli hükümetçe (köylerde ihtiyar meclisleri ve kasabalarda esnaf kethüdaları aracılığıyla) düzenlenecek mezat pusulası (açık artırma ile yapılan satış pusulası) na dayanarak menkul malın satışı yapılmaktaydı ve böylece borcun tahsili sağlanmaktaydı. 1296 tarihli nizamnamenin getirdiği önemli bir yenilik, menkul kıymeti ve nakdi serveti olmayan borçluların gayrimenkul şeklindeki kıymetlerinin de satışının yapılmak suretiyle borcun tahsilinin sağlanmasıdır. Ayrıca 1281 tarihli nizamnamede yer alan borç için hapsin kaldırılması da yine 1296 tarihli nizamname ile olmuştur.

Bir sonraki Tahsili Emval Nizamnamesi 19 Muharrem 1304¹⁰² (1886) tarihinde yürürlüğe girmiş olup söz konusu nizamnamede tahsildarların tahsil etmekle yükümlü olduğu vergiler tek tek belirtilmiştir. Nizamnamenin 16 - 20'inci maddelerinde tahsil usulüne ilişkin hükümler yer almaktadır. Belirlenen miktarda ve zamanında vergisini ödemeyen borçlular, tahsildar tarafından köylerde ihtiyar meclisine ve kasabalarda belediye dairesine getirilerek borçları tahsil edilirdi. Bu durumda da ödenmediği takdirde borçlunun haline göre borçluya ait meyve, yiyecek, hububat, hayvan, ev eşyası ve diğer eşyalarından ¹⁰³ borcuna yetecek miktarı satılarak elde edilen gelir mal sandığına teslim

⁹⁹ Tahsili Emval Nizamnamesi, Düstur, 1. Tertip, C. 4, ss.382-392.

¹⁰⁰ Yasemin Z. Erol, "Tanzimat'tan Sonra Osmanlı Devleti'nde Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak Tahsildarlık Uygulaması", *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 39(68), 2020, s.376.

¹⁰¹ Tefik Koral, a.g.e., s.20.

¹⁰² Tahsili Emval Nizamnamesi Düstur, 1. Tertip C. 5. ss. 644-652.

¹⁰³ 1304 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesinin 17'inci maddesinde "emvali sairei menkulesi" olarak ifade edilen kısma karşılık olarak "diğer eşyalar" ifadesi kullanılmıştır.

edilirdi. Ancak borçlunun öncelikle hanesinin idaresine yetecek eşyası, ikinci olarak esnafın araç gereci, üçüncü olarak çiftçinin çift ve ziraat araç gereci ile çift hayvanı, tohumluğu ve hasılatın miri hissesi hariç tutulurdu. Emlakının olmadığına ve borçlarının doğruluğuna şüphe kalmamış bir borçlunun nakdi serveti, tahsildar tarafından evrak veya güvenilir bir ihbar ile ispatlandığında tahsildarın tahriri üzerine borçlu, hükümetçe hapsolunurdu. Fakat hapis süresi 91 günü geçemez ve bir borç için borçlu iki kez hapsedilemezdi¹⁰⁴.

Bu nizamnameden sonra 1 Şaban 1311 (1894) tarihinde bir başka Tahsili Emval Nizamnamesi¹⁰⁵ yürürlüğe girmiştir. Bu nizamnamenin 15-19'uncu maddeleri tahsil usulünü ilişkin hükümleri içermektedir. Tahsilata ilişkin hükümler bir önceki nizamnamede yer alan hükümlerle benzerlik göstermekte olup vergi borcunu ödemeyen borçlulara hapis cezası verilmesine devam edilmiştir¹⁰⁶.

Üçüncü bir Tahsili Emval Nizamname¹⁰⁷ ise 8 Zilhicce 1319 (18 Mart 1902) tarihinde çıkarılmıştır. Bu nizamname ile vergi tahsilatı, tahsildarlar aracılığıyla yapılmaya başlanmıştır¹⁰⁸. Söz konusu nizamnamenin 25'inci maddesine göre verginin tahsili ile ilgili olarak mükelleflere ödenecek vergi miktarının yazıldığı tezkerelerin verileceği belirtilmiştir. Aynı nizamnamenin 26'ıncı maddesinde beyan olunan tezkerelerin tahsildarlar aracılığıyla sahiplerine elden verileceği, bu esnada içeriğinin mükellefe sözlü olarak da bildirileceği yer almaktadır. Ancak sözlü olarak yapılan bildirim sırasında mükerrerlik ya da bir başkası adına arazi ve emlak bulunması gibi yanlışlıkların olması halinde tezkereler dağıtılmayıp, düzeltilmek üzere tahsildarlar tarafından vergi şubelerine iade edileceği belirtilmiştir¹⁰⁹.

Tahsildarlar tarafından yapılacak tahsilat, mükellefin borçlarının yer aldığı cetvele göre yapılmaktaydı. Nizamnamenin 31'inci maddesine göre ödemekle mükellef olduğu borcu, belirlenen zamanda ödemeyen mükelleflere ihbarname tebliğ olunmaktaydı. İhbarnameler bizzat mükellefin kendisine veya mahalle veya köy muhtarına tebliğ edilerek imzalatılmaktaydı. Eğer yapılamıyorsa mesken ya da gayrimenkulün kapısına yapıştırılmaktaydı. İhbarnameden sonra mükellefe bir haftalık süre verilmekteydi. Bir hafta sonunda mükellefin borcunu ödememesi durumunda mükellefin eşyaları sattırılarak

¹⁰⁴ Tahsili Emval Nizamnamesi, 1304, Düstur, 1. Tertip C. 5, s.648.

¹⁰⁵ Tahsili Emval Nizamnamesi 1311, Düstur, 1. Tertip C. 6, ss. 1461- 1466.

¹⁰⁶ Tahsili Emval Nizamnamesi 1311, Düstur, 1. Tertip C. 6, s.1464.

¹⁰⁷ Tahsili Emval Nizamnamesi 1319, Düstur, 1. Tertip C. 7 ss. 831-849.

¹⁰⁸ Tevfik Koral, a.g.e., s. 24.

¹⁰⁹ Tahsili Emval Kanunu, 1319, Düstur, 1. Tertip C. 7, s. 835.

borcun tahsili sağlanmaktaydı¹¹⁰. Ayrıca önceki nizamnamelerde hüküm altına alınan hapis cezası bu nizamnamede de yerini korumuştur.

1319 (1902) tarihli nizamnamedeki tahsil usulü 1324 (1907) yılına kadar devam etmiştir. İkinci Meşrutiyetin ilanı üzerine tahsilat işlerinin daha iyi esaslara bağlanması amacıyla 5 Ağustos 1325 (18 Ağustos 1909) tarihli Tahsili Emval Kanunu yürürlüğe konulmuştur¹¹¹.

Tahsili Emval Kanunu dört fasıl ve 23 maddeden oluşmaktadır. Söz konusu Kanun'un üçüncü faslında (9-17'nci maddeler arası) borcunu zamanında ödemeyen mükellefler hakkında uygulanacak tahsil hükümleri yer almaktadır. Tahsili Emval Kanunu'na göre kanunda belirtilen süre içinde borçlarını ödemeyen mükellefler hakkında uygulanacak iki farklı muamele bulunmaktadır. Bunlardan birisi cebri icra iken diğeri hapis yolu ile zorlamadır. Bahsi geçen Kanun'a göre icra takibi ihtarnamenin düzenlenmesi ve ilan edilmesiyle başlamaktadır. Bu ihtarnamede borçlu olan mükelleflerin isimleri ve borçlarının miktarı kaydedilmektedir. İhtarnamede, ihtarnamenin asıldığı tarihten itibaren on gün içinde borcunu ödemeyen mükellefler hakkında Tahsili Emval Kanunu gereğince takibata başlanacağı, menkul ve gayrimenkul mallarının haczolunacağı yazılıdır. İki nüshadan oluşan ihtarnamenin bir nüshası tekâlif (vergi) cetvellerinin asılması alışlagelmiş olan yere, diğeri ise tahsil şubesi kapısına asılmaktadır. İhtarnamenin asıldığı günü takip eden on gün içinde borcun ödenmemesi durumunda ise haciz uygulamasına başlanmak suretiyle borcun tahsili sağlanmaktadır¹¹².

Tahsili Emval Kanunu'na göre kanunda belirtilen süre içinde borçlarını ödemeyen mükellefler hakkında uygulanacak bir diğeri muamele ise hapis ile zorlamadır. Bahsi geçen Kanun'un 17'nci maddesinde hapisle zorlamaya ilişkin hüküm yer almaktadır. Bu maddeye göre hapisle zorlamaya gidilebilmesi için birtakım şartların sağlanması zorunludur. Öncelikle mükellefin borcunu ödemekten kaçınmış olması gerekmektedir¹¹³. Bir diğeri şart ise cebri icra yolu ile yapılan takibatın sonuçsuz kalmış olmasıdır. Bir başka ifadeyle borçlunun görünürde haczedilebilecek ev eşyası, diğeri menkul ve gayrimenkul malının olmadığının tespit edilmiş olması gerekmektedir. Ancak bununla birlikte borcunu tek seferde ödeyebilecek bir parasının tespit edilmiş olması durumunda borcunu ödemeye

¹¹⁰ Tahsili Emval Kanunu, 1319, s. 838.

¹¹¹ Tevfik Koral, a.g.e., s. 25.

¹¹² Tevfik Koral, a.g.e., ss. 111-112.

¹¹³ Buradaki kaçınma ifadesi sadece borcun taksit süresinin geçirilmesi değildir. Taksit sürelerinin geçirilmesi rağmen borcun ödenmemiş olması üzerine borçluya yapılan ihtarnameler neticesinde de ödenmemiş olmasını ifade etmektedir (Tevfik Koral, a.g.e., s.151).

zorlamak amacıyla bir ay süre ile mükellef hapisle zorlanmaktadır¹¹⁴. Yürürlükte olan 6183 sayılı AATUHK'da olduğu gibi hapisle zorlama uygulaması burada da borcu ortadan kaldıran bir sebep olmayıp sadece borcu ödemeye zorlama amacı taşımaktadır.

Görüldüğü üzere Tanzimat'tan önce ve Tanzimat'tan sonra verginin tahsili usulü içerisinde mal bildirimine ilişkin herhangi bir hüküm ve uygulama mevcut değildir. Cebren tahsil için uygulanan talikan ihtar (ilan yoluyla tebliğ), haciz ve hapsen tazyik yöntemlerinin dışında başka bir yöntem kullanılmamaktaydı. Teminat isteme, mal bildirimini gibi uygulamalar vergi icra hukukuna 6183 sayılı AATUHK'u ile girmiştir. 1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK'un hazırlanmasında 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'ndan faydalanılmıştır. İcra ve İflas Kanunu (İİK) ise, 1929 yılında İsviçre Federal İcra ve İflas Kanunu'ndan iktibas edilmiş ancak 1932 yılında önemli değişikliğe uğrayarak 2004 sayılı İİK halini almıştır¹¹⁵. Bahsi geçen Kanun, daha sonraki yıllarda (1940, 1965, 1985 yıllarında) da önemli değişikliklere uğrayarak İsviçre Federal İcra ve İflas Kanunu'ndan oldukça farklılaştırılmıştır¹¹⁶. Bu değişiklikler sonrasında mezkûr Kanun'da yıllar itibarıyla birçok değişiklik yapılmıştır. En son, 7343 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹¹⁷ ile önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin en önemlileri borçluya satış yetkisi verilmesi, satışların elektronik ortamda yapılması ve tehir-i icra uygulamasına yönelik bazı değişikliklerin yapılmasıdır.

6183 sayılı AATUHK'nda kamu alacağının cebren tahsili sırasında borçlu mükelleflerin yükümlülüğü olan mal bildirimini müessesesi, İİK'ndan yararlanılarak kanun kapsamına alınan hususlardan biridir. İİK'nda mal beyanı olarak ifade edilen müessese, İsviçre Federal İcra ve İflas Kanunu'ndan alınmayıp Türk hukukuna özgü bir müessese olma mahiyeti taşımaktadır. İsviçre hukukunda bulunmayan borçlunun mal beyanında bulunması hususu, hacizden önceki süreçte borçlunun ne gibi mallarının bulunduğu öğrenilmesi ve haczin başarılı olması amacıyla hizmet etmektedir. Türk hukukuna özgü olan bu müessese yerine İsviçre'de borçlunun haciz sırasında hazır bulundurulması veya mümessil vasıtası ile temsil edilmesi ya da alacağa yetecek tutarda mal ve haklarını göstermesi usulü benimsenmiştir¹¹⁸. İsviçre icra hukuku, haciz sırasında borçlunun ceza

¹¹⁴ Tevfik Koral, a.g.e., s.151- 152.

¹¹⁵ Baki Kuru, *İcra ve İflas Hukuku*, 3. Baskı, C.I, Evrim Dağıtım, İstanbul 1988, s.34.

¹¹⁶ Baki Kuru, a.g.e., s.35.

¹¹⁷ 31675 numaralı ve 30.11.2021 tarihli Resmi Gazete.

¹¹⁸ Talih Uyar vd., *İcra ve İflas Kanunu Şerhi*, C. I., Bilge Yayınevi, Ankara 2014, ss. 1486; İlhan E. Postacıoğlu – Sümer Altay, a.g.e., s. 348.

tehdidi altında hazır bulunmasını sağladığından, borcunu alamaması durumunda alacaklı, borçlunun mal varlığının tespiti hususunda bilgi sahibi olmaktadır. Türk hukuku bakımından kanun koyucular ise aynı amaç için mal beyanı sistemini tercih etmişlerdir. Bu sistem için ilham alınan fikir ise ceza tehdidi altında borçluyu borcuna yetecek derecede mallarını göstermeye mecbur bırakma şeklinde olmuştur¹¹⁹.

İİK’nda mal beyanı olarak yer verilen kurum, 6183 sayılı AATUHK’da mal bildirimini olarak karşımıza çıkmaktadır. İİK’nda borçluya ait malvarlığının her zaman bilinememe ihtimali dikkate alınarak alacaklının alacağını kolayca tahsil edebilmesi için konulan bir tedbir olarak ele alabileceğimiz mal beyanı, kamu alacakları bakımından da aynı amacı taşımaktadır. 6183 sayılı AATUHK’da yer alan mal bildirimini yükümlülüğü kamu alacaklarının daha hızlı ve daha az maliyetle tahsil edilebilmesi için hüküm altına alınmış bir yükümlülüktür. Vergi borçlusu açısından değerlendirildiğinde ise mal bildiriminde bulunulacak mallar konusunda vergi borçlusuna bir kısıtlama getirilmediğinden, mal bildirimini müessesesi vergi borçlusu için manevi değeri olan malların seçilebilmesine olanak sağlar. Böylece mal bildirimisiyle birlikte bu malların haciz yoluyla satışı engellenmiş olur.

Kamu borcunun alacaklısı olan Devlet, özel hukuk kapsamındaki alacaklılarla karşılaştırıldığında borçlunun malvarlığını tespit edebilme konusunda daha çok imkâna sahiptir. Ancak 6183 sayılı AATUHK’un çıkarıldığı zaman dikkate alındığında borçlunun malvarlığının tespit edilmesi noktasında imkânların sınırlı olduğu söylenebilir. Borcunu ödemeyen kamu borçlusunun malvarlığının bilinmesi, kamu alacağının bir an önce tahsil edilebilmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle 1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK’da kamu alacağının daha kısa sürede ve daha az maliyetle hazineye kavuşturulabilmesi amacıyla mal bildirimini yükümlülüğü hüküm altına alınmıştır. Ancak teknolojik gelişmelerin hızlı bir seyir izlediği günümüzde, işlemlerin elektronikleşmesine paralel olarak borçluya ait malvarlığının tespiti Kanun’un çıkarıldığı zamana nazaran daha kolay yapılabilmektedir.

2.1.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Çerçevesinde Mal Bildirimi

Kamu alacaklarının takip ve tahsili iki genel esasta toplandığında, bunlardan ilki kamu borçlusu olan kimselere özel ödeme olanakları vermek suretiyle bazı kolaylıklar

¹¹⁹ İlhan E. Postacıoğlu – Sümer Altay, a.g.e., s. 348.

sağlamaktır. Bir diğeri ise, kamu alacağının zaman kaybetmeden tahsil edilme zorunluluğunun olmasıdır. Süreklilik arz eden kamu hizmetlerinin bir karşılığı olan kamu alacağının ilgili yıl bütçesine katılmasını sağlamak üzere zamanında tahsil edilmesi gereklidir¹²⁰. Tüm kamu alacaklarının zamanında tahsili önem arz eden bir husus olmakla birlikte, kamu gelirlerinin içerisinde önemli bir paya sahip olması, vergilerin zamanında tahsil edilmesini daha da önemli kılmaktadır.

Kamu alacaklarının tahsili 1954 yılına kadar Tahsili Emval Kanunu'na göre yapılmıştır. Tahsili Emval Kanunu zaman içerisinde birçok değişikliğe uğramasına rağmen zamanının ihtiyaçlarına cevap veremez duruma gelmiştir. Günün ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yeni bir kanun çıkarılması düşüncesi oluşmuş ve 21.07.1953 tarihinde kabul edilen 6183 sayılı AATUHK, 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir¹²¹. 6183 sayılı AATUHK ile birlikte dağınık halde olan kamu alacaklarının takip ve tahsilinde uygulanan hükümlerin bir araya toplanması amaçlanmıştır. Kanun'un hazırlanmasında kamu alacaklarının mahiyet ve bünyesine aykırı olmayacak şekilde 2004 sayılı İİK hükümlerine göre uygulanan genel takip esaslarından faydalanılmıştır¹²². Özel alacaklar için 2004 sayılı İİK, biçimsel ve zorlayıcı hükümleriyle takip hukukunu¹²³ oluştururken, 6183 sayılı AATUHK da kamu hukuku açısından icra hukukunu oluşturmaktadır¹²⁴. 6183 sayılı AATUHK, kamu alacağının takibi ve tahsiline ilişkin usul ve esasları düzenleyen bir kanundur. Söz konusu Kanun'da kamu alacağının cebren tahsil yolları düzenlendiği gibi kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlayan teminat, şahsi kefalet, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi müesseseler de yer almaktadır.

6183 sayılı AATUHK'un çıkarılma nedenleri arasında, kamu alacaklarına yönelik bir kovuşturma sistemi kurabilmek için ödeme ve cebren tahsil müesseselerini düzenleyecek hükümlerden başka hükümlerin de bulunması gerektiği belirtilmektedir. Kanun'da bulunması gereken hükümler kamu alacaklarının rüçhanlığı, af, terkin, üçüncü kişilerin sorumluluk dereceleri, teminat istemi, kamu alacağının ödeme ve zorla tahsili ile ilgili suçlar ve cezaların varlığına ilişkin hükümler şeklinde ifade edilmiştir¹²⁵. Gerçekten

¹²⁰ M. Kamil Mutluer- N. Nilay Dayanç, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler* (4. Baskı), Turhan Kitapevi, Ankara 2014, s.291.

¹²¹ Edip Şimşek, a.g.e., s.4.

¹²² Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gereçesi ve Geçici Komisyon Raporu (1/464), Sayı 6- 3229,7/425, 18. 11.1952, T.C. Başbakanlık Muamelat Umum Müdürlüğü, s.4.

¹²³ Takip hukukunun yanı sıra icra-iflas hukuku ya da cebri icra hukuku da denmektedir. Baki Kuru, a.g.e., s.25.

¹²⁴ Edip Şimşek, a.g.e. s.2.

¹²⁵ Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gereçesi ve Geçici Komisyon Raporu (1/464), Sayı 6- 3229,7/425, 18. XI.1952, T.C. Başbakanlık Muamelat Umum Müdürlüğü, s.4.

de tahsilata ilişkin daha önce uygulanan nizamnamelerde ve Tahsili Emval Kanunu'nda bahsi geçen müesseselere rastlanılmadığı görülmektedir. 6183 sayılı AATUHK'un yürürlüğe girmesi ile bu boşluk doldurulmuştur. Mal bildirimini yükümlülüğü de vergi icra hukukuna 6183 sayılı AATUHK ile yeni giren yükümlülüklerden biridir.

6183 sayılı AATUHK'un 54'üncü maddesinde yer alan takip usullerinin¹²⁶ amacı borçluya ait güvence, alacak ya da malların satılarak kamu alacağının tahsilini sağlamaktır. Kamu idaresinin bunu sağlayabilmesi için öncelikle borçlunun malları hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bahsi geçen Kanun'un 59'uncu maddesinde düzenlenen mal bildirimini yükümlülüğü işte bu amaca hizmet etmektedir¹²⁷. Kamu idaresinin, borçlunun borcuna yetecek miktarda alacak, hak ya da mallarını bilmesi durumunda kamu idaresi herhangi bir malvarlığı araştırmasına gerek kalmadan bu kıymetlerin satışını yaparak kamu alacağının tahsilini kısa sürede sağlamış olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, borçlunun sadece borcuna yetecek kadar malvarlığını bildirme zorunluluğunun olmasıdır. Bu husus, 6183 sayılı AATUHK'un 59'uncu maddesinde yapılan mal bildirimini tanımlamasında da vurgulanmaktadır. İlgili maddeye göre:

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

Benzer şekilde İcra ve İflas Kanunu'nun 74'üncü maddesinde¹²⁸ de yer alan mal beyanı, hem takip hukukunun (genel icra hukuku) hem de vergi icra hukukunun ortak konularından biridir.

¹²⁶ 6183 sayılı AATUHK'un 54'üncü maddesi:

“Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:

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

¹²⁷ Edip Şimşek, a.g.e. s.565.

¹²⁸ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 74' üncü maddesi:

“Mal beyanı borçlunun gerek kendisinde ve gerek üçüncü şahıslar yedinde bulunan mal ve alacak ve haklarında borcuna yetecek miktarın nevi ve mahiyet ve vasıflarını ve her türlü kazanç ve gelirlerini ve yaşayış tarzına göre geçim membalarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya şifahen icra dairesine bildirmesidir”.

2.1.2.1. Mal Bildiriminde Bulunma Zorunluluğu

Vergi borçlusu olan ve borcunu ödemeyen mükellefin mal bildiriminde bulunma zorunluluğu kanundan kaynaklanmaktadır¹²⁹. Borçlunun mal bildiriminde bulunma zorunluluğu, 6183 sayılı AATUHK'nun ödeme emrini konu edinen 55'inci maddesine dayanmaktadır. Buna göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi borçlusu, üç farklı şekilde hareket edebilir. Vergi borçlusunun hareket seçeneklerinden birisi, ödeme emrinde belirtilen kamu borcunu ödemektir. İkincisi ise tebliğ edilen ödeme emrine karşı kısmen ya da tamamen dava açmaktır. Vergi borçlusunun bir diğer seçeneği ise mal bildiriminde bulunmaktır. Ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen borcunu ödemeyen ve dava yoluna başvurmayan vergi borçlusu, mal bildirimde bulunmak zorundadır. Ödeme emrine karşı dava açılması kural olarak mal bildiriminde bulunma mecburiyetini ortadan kaldırmaktadır. Ancak ödeme emrine karşı açtığı dava kısmen ya da tamamen reddedilen vergi borçlusu, bu kararın kendisine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmaya mecburdur¹³⁰. Ancak ödeme emrine karşı dava açılması tahsil işlemlerinin devam etmesine engel olmadığı için ayrıca yürütmeyi durdurma kararı alınmalıdır. Aksi takdirde vergi borçlusu, ödeme emrinin tebliğinden sonra ya belirtilen süre içinde vergi borcunu ödemeli ya da mal bildiriminde bulunmalıdır.

Mal bildiriminde bulunma zorunluluğu için, borçlunun, mutlaka haczi mümkün (kabil) malının bulunması gerekliliği yoktur. Haczi mümkün malı, hakkı veyahut alacağı bulunmayan borçlular da mal bildiriminde bulunmak zorundadır¹³¹. 6183 sayılı AATUHK'nun Hükümet Gerekçesindeki "*Borçlu yalnız malının bulunması halinde değil, bulunmaması halinde de bildirimde bulunmak mecburiyetindedir.*" şeklinde ifade ile de hiç malı olmayan borçlunun dahi malı olmadığını bildirmek zorunda olduğu belirtilmiştir¹³².

Malı olmadığını bildiren borçlular, mal bildiriminde ayrıca yaşayış tarzlarına göre geçim kaynaklarını ve vergi borcunu nasıl ödeyeceklerini açıklamakla yükümlüdürler. Bu açıklamayı yapmayanlar, bildirimde bulunmuş sayılmazlar¹³³. Ayrıca borcunu karşılayacak malı olmadığı şeklinde bildirimde bulunan borçlu, mal bildirimi ile birlikte en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini bildirmek zorundadır. Buna ek olarak eğer var

¹²⁹ Edip Şimşek, a.g.e., s.567.

¹³⁰ Yusuf Karakoç, a.g.e., s.178.

¹³¹ Turgut Candan, a.g.e. s. 368.

¹³² Edip Şimşek, a.g.e., s 566.

¹³³ "*Borcumu karşılayacak malım, hakkım ve alacağım yoktur.*" Şeklinde yapılan bildirim, bildirimde bulunamı, yaptırıma maruz kalmaktan kurtarmamaktadır (Turgut Candan, a.g.e. s. 370.)

ise devamlı mükellefiyetleri bulunan tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirerek nüfus kayıt suretlerini vermek zorundadırlar. Bu bildirimler mal bildirimle birlikte yapılabileceği gibi mal bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde de yapılabilir.

Kamu borçlusu her zaman gerçek bir kişi olmayabilir. Kamu borçlusunun bir tüzel kişi olması halinde, mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerine aittir. Kendisine Türk Medeni Kanun’u hükümleri uyarınca veli, vasi ve kayyım atanmış olan kişilerin mal bildirimine ilişkin yükümlülüğü de atanmış olan kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir¹³⁴.

Mal bildirim zorunluluğu ile ilgili ele alınması gereken bir diğer konu da vergi borçlusunun vekil aracılığıyla bildirimde bulunup bulunamayacağıdır. Mal bildiriminde bulunmak zorunda olan, kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi borçlusu olmakla birlikte vergi borçlusunun vekil aracılığıyla mal bildirimde bulunmasını engelleyen bir hüküm bulunmadığından borçlunun vekili de mal bildirimde bulunabilir¹³⁵.

Öte yandan ödeme emrinin borçlunun şahsına tebliğ edilmesinin icra hukukunun temel ilkelerinden olduğu¹³⁶ düşünülürse, vekile yapılan tebligat üzerine vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmak zorunda olmayacağı sonucuna ulaşılabilir. Buna ek olarak vergi borçlusu, tahsil dairesi tarafından hakkında ödeme emri çıkarıldığını tebliğ olmaksızın öğrenmişse, yine bu durumda da mal bildiriminde bulunma zorunluluğunun olmadığı söylenebilir¹³⁷.

2.1.2.2. Mal Bildiriminin Kapsamı

6183 sayılı AATUHK’un 59’uncu maddesinde mal bildiriminde bulunurken, bildirim tabi olan kıymetleri ve ne miktarda bildirim yapılacağı açıkça belirtilmiştir. Buna göre vergi borçlusu, gerek kendisinde gerekse üçüncü şahıslarda bulunan mal, alacak veya haklarını bildirebilir. Bildirilmesi gereken malların haczedilmesi mümkün olan mallardan olması gerekir¹³⁸.

¹³⁴ Nilgün Serim, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi- Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yapıtırımı, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 58(2), 2008. s.9.

¹³⁵ Baki Kuru, a.g.e., s.401.

¹³⁶ Baki Kuru, a.g.e., s.219; Z. Özen İnci, Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülükler Uymamanın Cezaî Sonuçları, *İzmir Barosu Dergisi*, Ocak 2010, s.75.

¹³⁷ Talih Uyar, “Mal Bildiriminde Bulunmama Suçu”, *ABD*, Sayı 4, 1977, s.650. akt. Zekiye Özen İnci, Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülükler Uymamanın Cezaî Sonuçları”, *İzmir Barosu Dergisi*, C.75, Sayı 1, Ocak 2010, s.75.

¹³⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s.146.

Şimşek'e göre gerek özel hukuk alanına giren kovuşturmalarda gerekse kamu alacağının tahsili usulünde, yasa gereği haczi kısmen ya da tamamen mümkün olmayan malların da bildirilmesi gerekmektedir¹³⁹. Bu görüşün temel dayanağı ise haczedilmezlik konusunda takdir yetkisinin tahsil dairesine ait olmasıdır. Bu nedenle borçlu, haczedilemeyeceğini düşündüğü malları da mal bildiriminde belirtmek zorunda olduğu ifade edilmektedir. Şimşek, 6183 sayılı Kanun gerekçesinde¹⁴⁰ belirtildiği gibi hiç malı olmayan kişinin dahi mal bildiriminde bulunma zorunluluğu altında olduğu düşünüldüğünde haczedilmezlik gibi tartışmaya açık bir konuda, borçluyu sorumlu tutmamanın kendi mantığı içinde çelişkili olduğunu belirtmektedir. Ayrıca 6183 sayılı AATUHK'un 59'uncu maddesinde yer alan “...*haczi kabil mal ve geliri bulunmadığı...*” yolundaki ifadede haczedilmezliğin borçlu tarafından bizzat takdir ve tayin edilerek bildireceği sonucunun çıkarılmaması gerektiğini de eklemektedir¹⁴¹. Ancak bu görüşün doğru olmadığı kanısındayız. Öncelikle söz konusu Kanun'un 70'inci maddesinde haczedilemeyen malların maddeler halinde belirtilmiş olması, bu konuyu tartışmaya açık bir konu olmaktan çıkarmaktadır. Borçlu, söz konusu maddeye göre yapacağı mal bildiriminde, haczi mümkün olmayan mallara yer vermeyebilir. Çünkü borçlunun kanundan doğan yükümlülüğü, malı olmasa dahi sadece mal bildiriminde bulunma yönündedir. Bildirilecek olan mallara ilişkin borçlu açısından herhangi bir şart getirilmemiş olup bu konuda takdir yetkisi vergi dairesine bırakılmıştır.

Bildirimde bulunulacak mal, hak veya alacakların haczedilebilir nitelikte olması şartı aranmadığından, borçlu, haczi mümkün olmayan malları bildirmekle yükümlü tutulamaz. Çünkü kamu düzeni düşüncesi borçlunun bazı mallarının haczine engel teşkil etmektedir. Ancak borçlunun muvafakatının olması durumunda haczi mümkün olmayan mallar da haczedilebileceğinden, mal bildirişi buna göre düzenlenerek verilebilir. Haczi mümkün olmayan malların mal bildiriminde bulunması bir zorunluluk arz etmemekle birlikte, bu malların mal bildiriminde bulunması da herhangi bir sakınca yaratmamaktadır. Bu durumda bu malların tahsil dairesince belirlenip borçluya bırakılan kısımların haciz dışı bırakılması yeterli olacaktır¹⁴².

¹³⁹ Edip Şimşek, Uygulamalı İcra ve İflas Kanunu, 1989, s. 279.

¹⁴⁰ “Borçlunun yalnız malının bulunması halinde değil, bulunmaması halinde de bildirimde bulunmak mecburiyetindedir.” Tahsilat Genel Tebliği Seri A, Sıra No: 1, md 5.

¹⁴¹ Edip Şimşek, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, 2. Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1996, s.566.

¹⁴² Servet Şamlıoğlu ve Yılmaz Özbalcı, A.A Tahsil Usulü Hk. Kanun ve Açıklamaları, Feryal Matbacılık, Ankara, 1984, s.386.

Mal bildirimin miktarında esas alınacak sınır, borca karşılık yetecek miktardır. Borçlunun, servet beyanı gibi tüm mal, alacak veya haklarını bildirim zorunluluğu yoktur¹⁴³. Zira mal bildiriminin servet beyanı niteliğinde olmadığı Tahsilat Genel Tebliğinde de belirtilmektedir¹⁴⁴. Bildirilen malların vergi alacağını karşılayacak nitelik ve miktarının değerlendirilmesi borçluya bırakılmıştır. Ancak kanun koyucu, bildirimde bulunan mal ve hakların borca karşılık yeterli olup olmadığını belirleme ve borçludan ek bildirimde bulunmasını isteme yetkisini tahsil dairesine bırakmıştır¹⁴⁵. Bir başka ifadeyle borçlu tarafından yapılan bildirimdeki mal, hak veya alacaklar borcu karşılamadığı takdirde vergi dairesi borçludan ek bildirimde bulunmasını isteyebilmektedir.

Borcunu karşılayacak kadar mal bildiriminde bulunan borçlular, malı olmadığı yönünde bildirimde bulunan borçlular gibi ayrıca yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını bildirmek zorunda değildir. Bu zorunluluk sadece malı olmadığı yönünde mal bildirimi yapan borçluları kapsamaktadır.

2.1.2.3. Mal Bildiriminde Bulunma Süresi ve Şekli

Mal bildiriminde bulunmak için Kanun'da öngörülen süre 15 gündür. Söz konusu 15 günlük süre ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır. Ancak 6183 sayılı AATUHK 'un 58'inci maddesine göre ödeme emrine karşı kısmen ya da tamamen dava açıldığında, davası kısmen ya da tamamen reddedilen vergi borçlusu, kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Ayrıca aynı Kanun'un 58'inci maddesi gereğince ödeme emrinde belirtilen borcun bir kısmına karşı dava açılmasının mal bildiriminde bulunma süresini uzatmayacağı hüküm altına alınmıştır¹⁴⁶.

Süre hesabı 213 sayılı VUK'un 18'inci maddesine göre yapılmaktadır. Buna göre ödeme emrinin ya da mahkeme kararının tebliğ edildiği gün, süre bakımından dikkate alınmaz. Resmi tatil günleri ise süre hesaplamasına dâhil edilir. Ancak sürenin son günü resmi tatile denk gelirse mal bildirimi, tatili takip eden ilk iş gününün mesai saati bitimine kadar yapılabilir. Mal bildirimi yükümlülüğüne ilişkin süreler Tablo 1'de özetlenmiştir.

¹⁴³ Edip Şimşek, a.g.e., s.567.

¹⁴⁴ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No: 1, İkinci Kısım, Birinci Bölüm, II. Alt bölüm, madde 5.

¹⁴⁵ Edip Şimşek, a.g.e., s. 567.

¹⁴⁶ Yusuf Karakoç, a.g.e., s.178.

Tablo 1. Mal Bildirimi Yükümlülüğünde Süreler

Hukuki Olay	Kanun Maddesi	Bildirimi Yapması Emredilen Kişi	Şartları	Süre
1.Ödeme emrinin tebliğine bağlı mal bildirim	AATUHK – 55/1’inci madde	Borçlu	Borcun öden(e)memesi	Ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün
		Borçluya ait malları ellerinde bulunduran üçüncü şahıslar	Borçlunun borcunu öde(ye)memesi	Ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün
2.Ödeme emrine itiraza bağlı mal bildirim süresi	AATUHK – 55/4’üncü madde	Borçlu	Borcun tamamı için itiraz etme suretiyle dava açılması	Mahkemece ret kararının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün
			Borcun bir kısmı için itiraz etme suretiyle dava açılması	Ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün
3. Mal Edinme ve Mal Artmalarına Bağlı Mal Bildirim Süresi	AATUHK- 61’inci maddesi	Borçlu	Mal bildiriminde bulunmaması ya da bildirilen malın borcu karşılamaya yetmemesi	Sonradan edinilen malların edinme; sonradan olan gelirdeki artışları artma tarihinden itibaren 15 gün

Kaynak: Neslihan Yeliz Akel, Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 340, 2017, s.149.

6183 sayılı AATUHK’un 59’uncu maddesinde mal bildirimini yazılı ya da sözlü olarak yapılabileceği açıkça belirtilmiştir. Mal bildirimi sözlü olarak yapıldığı takdirde bu durumun bir tutanakla tespiti ve vergi borçlusu tarafından okunarak imzalanması gerekmektedir. Yazılı ya da sözlü olarak mal bildiriminde bulunan borçluya, vergi dairesince pulsuz bir makbuz verilir¹⁴⁷. Bu makbuz mal bildiriminde bulunan borçlunun, mal bildiriminde bulunduğu dair kanıt niteliği taşır. Makbuzu bulunmayan borçlu, başka herhangi bir yol ile mal bildiriminde bulunduğunu ispatlayamadığı takdirde bahsi geçen Kanun’un 60’ıncı maddesinde yer alan yaptırıma maruz kalabilecektir¹⁴⁸.

Köylerde yapılacak olan mal bildirimi uygulaması farklılık arz etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca tespit ve ilan olunacak vergiler dışında kalan kamu alacakları için mal bildirimi köy muhtarlığına yapılabilmekle birlikte bu şart değildir. Kanun, kamu borçlusuna seçimlik bir hak tanımıştır. Borçlu, isterse köy muhtarlığına isterse vergi dairesine mal bildiriminde bulunabilecektir. Ancak köy muhtarlığına yapılacak mal bildirimi tüm kamu alacaklarını kapsamamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit

¹⁴⁷ Turgut Candan, a.g.e. s.371.

¹⁴⁸ Edip Şimşek, a.g.e. s. 566.

ve ilan olunacak vergiler¹⁴⁹ için mal bildiriminin vergi dairesine yapılması zorunludur. Bu vergiler için köy muhtarlığına yapılacak mal bildirimi, geçerli bir bildirim olmayacağından borçlu mal bildiriminde bulunmamış sayılacaktır¹⁵⁰. Bu durumda vergi borçlusu, mal bildiriminde bulunulmaması durumunda karşılan yaptırımlarla karşı karşıya kalacaktır.

Yazılı ve sözlü yapılabilmesinin yanı sıra e-Devlet kapısı üzerinden sunulan ve Gelir İdaresi Başkanlığı hizmetleri arasında yer alan “Vergi Dairesince Borca Karşılık Ödeme Emri Tebliğ Edilmesi Üzerine Mal Bildiriminde Bulunulması” uygulaması ile vergi borçlusu elektronik ortamda da mal bildiriminde bulunabilme imkânına sahiptir. Bu uygulama ile vergi borçlusu mal bildiriminde bulunmak için vergi dairesine gitme gereği duymadan kolay bir şekilde yükümlülüğünü yerine getirebilmektedir. Elektronik ortamda mal bildiriminde bulunulabilmesine karşın ilgili Kanun maddesinde yazılı veya sözlü olarak bildirim yapılabileceği belirtilmektedir. Mevcut uygulamanın yasal dayanağının da kanunda yer alması bakımından kanun maddesi “...yazı ile sözle veya elektronik ortamda tahsil dairesine bildirmesidir.” şeklinde yeniden düzenlenmelidir. Bir başka öneri ise kanun maddesini aynı şekilde muhafaza edip elektronik ortamda yapılan bildirimlerin de kabul edileceği açıkça belirtilmelidir.

Mal bildirimine ilişkin elektronik uygulamanın vergi borçluları tarafından tercih edilmesi ve kullanımının yaygınlaşması bu uygulamaların bilinirliliğine bağlıdır. Elektronik ortamda gerçekleştirilebilecek bütün uygulamaların tanıtımı konusunda ise Gelir İdare Başkanlığı’na önemli bir görev düşmektedir.

2.1.3. Diğer Kanunlar Kapsamındaki Mal Bildirimi Yükümlülüğü

2.1.3.1. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu’nda Mal Bildirimi

İcra ve İflas Kanunu, icra ve iflas hukukunun en önemli kaynağıdır. İcra ve iflas hukuku¹⁵¹, alacaklının devlet kuvveti yardımı ile alacağına nasıl kavuşacağını düzenleyen hukuk dalıdır. Alacaklının kendi kendine alacağına almaya kalkışması, bir başka ifade ile kendiliğinden hak alması yasaktır. İcra ve iflas hukuku, zor kullanma yetkisini yalnız

¹⁴⁹ Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunacak vergiler: Gelir Vergisi (geçici vergi dâhil), Kurumlar Vergisi (geçici vergi dâhil), Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Damga Vergisidir.

¹⁵⁰ Turgut Candan, a.g.e. s.371.

¹⁵¹ İcra iflas hukukuna, cebri icra hukuku ya da takip hukuku da denilmektedir. Ancak icra ve iflas hukuku zaman zaman takip hukukunu ifade etmek için kullanılıyorsa olsa da esasen icra ve iflas hukukunun, takip hukuku içinde yer alan bir alt bölüm olduğuna ilişkin görüş mevcuttur. Hakan Pekcanıtez vd., a.g.e., s.3.

devlete tanımaktadır. Alacaklının alacağına kavuşmasını sağlamak amacıyla devletin bu yetkisi cebri icra organları aracılığıyla kullanılır. Cebri icra organlarınca borçlunun mallarına el konulur, bu mallar satılarak elde edilen para ile alacaklının alacağı ödenir¹⁵².

Cebri icra tedbirleri, sadece borçlunun malvarlığı üzerinde uygulanır. Bir başka ifadeyle cebri icranın konusu borçlunun malvarlığıdır¹⁵³. Bu nedenle borçlunun ne kadar malvarlığına sahip olduğunun bilinmesi gerekir. Alacaklı her zaman borçlunun malvarlığından haberdar olamayabilir. Bu nedenle haczin başarılı olabilmesi için borçlunun mal beyanında bulunması zorunluluğu kabul edilmiştir¹⁵⁴. İcra ve İflas Kanunu'nun 74 ile 77'inci maddelerinde mal beyanına ilişkin yükümlülükler belirtilmektedir. Mezkûr Kanun'da mal beyanının muhteviyatı, 6183 sayılı AATUHK'da yer alan mal bildirimini yükümlülüğü ile benzerlik göstermektedir. Ancak beyan mecburiyetinin başlangıcı ve süresi itibarıyla iki kanunda farklılık mevcuttur. 6183 sayılı AATUHK'dan farklı olarak İcra ve İflas Kanunu'na göre mal beyanında bulunma süresi 7 gündür. Genel haciz yolu ile takipte, borçlunun ödeme emrine itiraz etmesi için 7 gün süresi bulunmaktadır. Borçlu bu yedi gün içinde itiraz etmezse ve borcunu ödemezse yine bu 7 günlük süre içinde icra dairesine mal beyanında bulunmak zorundadır¹⁵⁵.

Borçlu, 7 gün içinde ödeme emrine itiraz etmişse, bu itirazın kesin veya geçici olarak kaldırılmasına veya iptaline karar verilinceye kadar mal beyanında bulunmak zorunda değildir¹⁵⁶. Ancak borçlunun itirazının iptaline veya kesin veya geçici olarak kaldırılmasına karar verilmesi halinde borçlu, kararın kendisine tebliğinden itibaren 3 gün içinde mal beyanında bulunmaya mecburdur.

İcra ve İflas Kanunu'na göre süresinde mal beyanında bulunmayan borçlu, 6183 sayılı AATUHK'da olduğu gibi hapisle tazyik edilmektedir. İcra ve İflas Kanunu'na göre alacaklı, borçlunun hapisle tazyik edilmesini icra mahkemesinden talep edebilmektedir. Borçlunun kanundaki belirli süre içinde mal beyanında bulunmadığı tespit edilmesi durumunda, icra mahkemesi tarafından borçlunun üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik edilmesine karar verilir. 6183 sayılı Kanun'da ise hapisle tazyik kararı, alacaklı tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra hâkimi tarafından verilmektedir.

¹⁵² Baki Kuru, *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.47.

¹⁵³ Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz ve Emel Hanağası, *İcra ve İflas Hukuku*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, S.38.

¹⁵⁴ Baki Kuru, *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.401.

¹⁵⁵ Timuçin Muşul, *İcra ve İflas Hukuku C.I*, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.498; Timuçin Muşul, *İcra ve İflas Hukuku Esasları*, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.302.

¹⁵⁶ Baki Kuru, *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.403.

İcra ve İflas Kanunu ile 6183 sayılı AATUHK'da yer alan mal bildirimi yükümlülüğü karşılaştırıldığında her iki kanundaki uygulamanın benzer olduğu görülmektedir. Gerek özel alacaklar gerekse kamu alacakları için uygulanan mal bildiriminin konusu aynı olup sadece süreler bakımından farklılık söz konusudur.

2.1.3.2. 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu'nda Mal Bildirimi

3628 sayılı Kanun¹⁵⁷, rüşvet ve yolsuzlukla mücadele etmek amacıyla, mezkûr kanunda belirtilen kimselerin mal bildiriminde bulunmaları, bildirimlerin yenilenmesi, mal edinmelerin denetimi ile haksız mal edinme veya gerçeğe aykırı bildirimde bulunma halinde uygulanacak hükümleri düzenleme amacıyla çıkarılmıştır. Ayrıca, adı geçen Kanun'da belirlenen suçlarla bazı suçlardan dolayı kamu görevlileri ve suç ortakları hakkında takip ve muhakeme usulü de bu Kanun kapsamında düzenlenmiştir.

3628 sayılı Kanun'un 2'inci maddesinde mal bildiriminde bulunması zorunlu olan kimseler¹⁵⁸ belirtilmektedir. Söz konusu Kanun'un 5'inci maddesinde ise mal bildirimine konu olan unsurlar belirtilmiştir. Mal bildiriminin konusunu taşınmaz malların yanı sıra para, hisse senedi, altın ve diğer taşınır mallar ile alacak, hak ve gelirler oluşturmaktadır. Mal bildiriminin konusunu sadece gelir ve bu gelirlerin kaynaklarıyla birlikte borçları ve sebepleri oluşturmaktadır. Mal bildiriminin yapılacağı zaman, her bir durum için kanunda ayrıca belirtilmiştir. Örneğin bu Kanun kapsamında göreve atanmada, göreve giriş için gerekli belgelerle birlikte mal bildiriminde bulunulurken, seçimle gelinen görevlerde seçimin kesinleşme tarihini izleyen iki ay içinde bildirimde bulunulmalıdır. Genel olarak

¹⁵⁷ 20508 no'lu ve 04.05.1990 tarihli Resmi Gazete.

¹⁵⁸ 3628 sayılı Kanun'un 2'inci maddesine göre mal bildiriminde bulunması gerekenler;

"a) Her tür seçimle iş başına gelen kamu görevlileri ile Cumhurbaşkanlığı yardımcılar ve bakanlar (Muhtarlar ve ihtiyar heyeti üyeleri hariç)

b) Noterler,

c) Türk Hava Kurumunun genel yönetim ve merkez denetleme kurulu üyeleri ile genel merkez teşkilatında ve Türk Kuşu Genel Müdürlüğünde, Türkiye Kızılay Derneğinin merkez kurullarında ve Genel Müdürlük teşkilatında görev alanlar ve bunların şube başkanları,

d) Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluş veya alt kuruluşlarda, kamu iktisadi teşebbüsleri (İktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları) ile bunlara bağlı müessese, bağlı ortaklık ve işletmelerde, özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan ve kamu hizmeti gören kurum ve kuruluşlar ile bunların alt kuruluşlarında veya komisyonlarında aylık ücret ve ödenek almak suretiyle kamu hizmeti gören memurları, işçi niteliği taşımayan diğer kamu görevlileri ile yönetim ve denetim kurulu üyeleri,

e) (Mülga: 24/6/1995 - KHK - 557/21 md.)

f) Siyasi parti genel başkanları, vakıfların idare organlarında görev alanlar, kooperatiflerin ve birliklerinin başkanları, yönetim kurulun üyeleri ve genel müdürleri, yeminli mali müşavirler, kamu yararına sayılan dernek yönetici ve deneticileri,

g) Gazete sahibi gerçek kişiler ile gazete sahibi şirketlerin yönetim ve denetim kurulu üyeleri, sorumlu müdürleri, bayazatları ve fıkra yazarları".

Bunlara ek olarak, özel kanunlarına göre mal bildiriminde bulunmak zorunda olanların da bu kanun hükümlerine tabi olduğu aynı maddede ayrıca belirtilmektedir.

ifade edilecek olursa göreve başlanıldığında, mal varlığında önemli bir değişiklik olduğunda ve görev sona erdiğinde mal bildiriminde bulunmaktadır. Bu Kanun kapsamındaki mal bildirimini tek sefere mahsus bir uygulama olmayıp bu Kanun gereğince mal bildiriminde bulunması gerekenler, görev boyunca beş yıl arayla mal bildirimini tekrarlamalıdır. Bu yönüyle 6183 sayılı Kanun'daki mal bildirimini uygulamasından oldukça farklıdır. Çünkü 6183 sayılı Kanun'da yer alan mal bildirimini yükümlülüğü, her mükellef tarafından değil sadece vergi borcunu ödemeyen mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Ayrıca vergisini ödemeyen mükellef belirli aralıklarla değil ilgili vergi borcu için sadece bir kez mal bildiriminde bulunmalıdır.

Her iki kanunda yer alan mal bildirimini yükümlülüğünün konusu aynı olsa da iki uygulama farklı amaçlar taşımaktadır. 6183 sayılı Kanun gereği olan mal bildirimini yükümlülüğündeki amaç, kamu alacağının tahsil edilmesini sağlamak iken 3628 sayılı Kanun kapsamındaki mal bildirimini yükümlülüğü, adı geçen Kanun'da belirtilen kimselerin mal edinmelerinin denetimini sağlayarak haksız mal edinmelerine engel olmaktadır.

2.1.3.3. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda Mal Bildirimi

Devlet memurlarının hizmet şartlarının, niteliklerinin, atanmalarının, yükselmelerinin düzenlendiği 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda, devlet memurlarının sorumlulukları, yükümlülükleri ve diğer özlük haklarına ilişkin hükümler de yer almaktadır. Mezkûr Kanun'da hüküm altına alınan ödev ve sorumluluklar arasında devlet memurlarının mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü de yer almaktadır. Adı geçen Kanun'un 14'üncü maddesinde devlet memurları, kendileri, eşleri ve velayeti altındaki çocuklara ait taşınır ve taşınmaz malları, alacakları ve borçları bildirmekle yükümlüdür. Bu kanuna göre yapılacak olan mal bildiriminin, özel kanunda yazılı hükümler uyarınca verileceği belirtilmiştir. Buna göre 657 sayılı Kanun'a tabi devlet memurları da mal bildirimini konusunda 3628 sayılı Kanun hükümlerine tabi olup bu kanunda belirtilen usullere göre mal bildiriminde bulunmakla yükümlüdürler.

6183 sayılı Kanun uyarınca hüküm altına alınan mal bildirimini ile kamu görevlileri ve kamusal işlerde çalışanların belirli aralıklarla ve/veya belli koşullarda yapmak zorunda oldukları mal beyanının birbiri ile karıştırılmaması gerekmektedir. Servet beyanı niteliğinde olan mal beyanında tüm mal, hak ve alacakların beyanı zorunluluk arz ederken 6183 sayılı Kanun kapsamındaki mal bildiriminde ise vergi borçlusunun borcu

karşılacak miktarda mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Vergi borçlusu, vergi borcunu karşılayacak olan miktardan daha fazla mal, hak veya alacağı beyan etmeğe zorlanamaz¹⁵⁹.

657 sayılı Kanun'un yanı sıra 5411 sayılı Bankacılık Kanunu¹⁶⁰ da mal beyanı konusunda 3628 sayılı Kanun'a atıfta¹⁶¹ bulunmuştur. Ancak 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda mal beyanına ilişkin usul ve esasların Kurulca belirleneceği ayrıca belirtilmiştir. Bahsi geçen kanuna göre Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Başkan ve üyeleri ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Kurulu başkan ve üyeleri de 3628 sayılı Kanun'a tabidir. 5411 sayılı Kanun'un 109'uncu maddesine göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, faaliyet izni kaldırılan ya da fona devredilen bankaların hâkim ortakları ve tüzel kişi ortaklarının sermayesinin yüzde onundan fazlasına sahip gerçek kişi hissedarlarından ve yöneticilerinden, bunların eşlerinden, üçüncü dereceye kadar kan ve ikinci dereceye kadar kayın hısımlarından, evlatlıklarından ve kendilerini evlat edinenlerden mal beyannamesi vermelerini istemeye yetkilidir. Buradaki mal beyanının hüküm ve sonuçları hakkında 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun ilgili hükümleri geçerlidir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu¹⁶² gereğince Kamu İhale Kurulu üyelerinin mal beyanında bulunma zorunluluğu bulunmaktadır. Buna göre kurul üyeleri göreve başlama ve görevden ayrılma tarihlerini izleyen bir ay içinde mal beyanında bulunmak zorundadırlar. Ayrıca göreve devam ettikleri sürece her yıl genel mal beyanında bulunmaları gerekmektedir.

2.2. VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİ AÇISINDAN MAL BİLDİRİMİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Toplumsal ihtiyaçları kamusal mal ve hizmet sunarak karşılayan Devlet, kamusal mal ve hizmetlerin devamlılığını sağlayabilmek için gelir sağlamalıdır. Devletin kamusal mal ve hizmetleri finanse edeceği çeşitli gelir kaynakları olmakla birlikte, en önemli gelir

¹⁵⁹ Bumin Doğrusöz, "6183 Sayılı Kanun'un Üç Önemli Müessesesi", Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli, Legal Hukuk Kitapları Serisi: 552, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.64. 53-68.

¹⁶⁰ 1.11.2005 tarih ve 25983 (Mük.) sayılı Resmi Gazete.

¹⁶¹ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun mal beyanını hüküm altına alan 27'inci maddesi;

"Bankaların yönetim kurulu üyeleri ile müdürler kurulu başkan ve üyeleri, seçilmeleri veya atanmalarından sonra yerel ticaret mahkemesi huzurunda yemin etmedikçe göreve başlayamazlar. Bu kişiler ile genel müdür ve yardımcılar ve imza yetkisine sahip mensuplarından bölge müdürleri, şube müdürleri ve genel müdürlük merkez teşkilatında yer alan bölüm, kısım, grup ve bunlara eşdeğer isimler altında faaliyet gösteren birimlerin yöneticileri 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu hükümlerine tâbidirler".

¹⁶² 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete.

kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Kamu gelirleri arasında vergilerin en yüksek paya sahip olması, vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesini önemli kılmaktadır. Vergilemeden maksimum hasılatın sağlanması, verginin mali amacının özünü oluşturmaktadır. Verginin mali amacı, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere mükelleflerden mali güçlerine göre, piyasa mekanizmasını olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde bir vergi hasılatını minimum tarh ve tahsil maliyeti ile elde etmesidir¹⁶³. Ayrıca, maliyet minimizasyonu sağlanarak etkili bir tahsilat yapılması, kamu yararını da beraberinde getirecektir¹⁶⁴. Bu derece önemli olan vergi hasılatının tam ve zamanında yapılmasını sağlamak için kanun koyucu kamu alacağını korumaya yönelik bazı önlemler getirerek, kamu alacağını güvence altına almıştır. Bu önlemlerden bazıları, henüz kamu alacağı kesinleşmeden, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkânsızlığına yönelik olarak alınabilecek tedbirler iken bunların bir kısmı kamu alacağının kesinleşmesinden sonra borcun ödenmesi için alınabilecek tedbirlerdir. Henüz kamu alacağı kesinleşmeden tahsil imkânsızlığını önlemek adına alınacak önlemler; teminat istenmesi, şahsi kefalet, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleridir. Kamu alacağı kesinleştikten sonra borcun ödenmesi için alınabilecek tedbirlere ise rüçhan hakkı, ortaklığın feshinin istenebilmesi, borçlunun yapmış olduğu hukuki tasarrufların iptali için yargı yoluna başvurulması örnek gösterilebilir¹⁶⁵.

Kanunda belirtilen usullere uygun şekilde vergi borcunu ödemeyen vergi borçlusu nezdinde vergi idaresi cebren tahsil yöntemlerine başvurmaktadır. Cebren tahsil yöntemleri teminatın paraya çevrilmesi, haciz uygulaması ve iflas yolu ile taktır. Ödenmeyen vergi borcunun teminatlı olması durumunda vergi dairesi teminatı paraya çevirmek suretiyle vergi alacağının tahsilini gerçekleştirmektedir. Bu yöntem haciz yöntemine göre daha az masraflıdır. Ayrıca haciz işlemi ile karşılaştırıldığında alacaklı vergi dairesinin, alacağını daha hızlı elde etmesini sağlayan bir yoldur¹⁶⁶. Ancak vergi alacağının teminatlı olmaması durumunda vergi dairesi haciz yoluna gitmektedir. Haciz işlemi sonrasında vergi borçlusunun, borcu karşılayacak miktarda mallarının satışı yapılarak vergi alacağı tahsil edilmektedir. Ancak burada önemli olan husus, vergi borçlusunun mal varlığının tespittir. 6183 sayılı AATUHK' un 62'nci maddesine göre

¹⁶³ Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, Vergi Teorisi ve Vergi Politikasına, İkinci Baskı, Kalkan Matbaacılık, Ankara, 2016, ss.19- 20.

¹⁶⁴ Orçun Avcı, Vergi Tahsilatında Yapay Zekânın Kullanımı ve Önemi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Haziran 2021, C. 22, S.1, s.51.

¹⁶⁵ Hakan Arslaner, Kamu Alacaklarının Haciz yolu ile Takibi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.131.

¹⁶⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s. 30.

haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu yetki vergi alacakları bakımından alacaklı vergi dairesi tarafından da kullanılabilir. Ancak vergi dairesinin yapacağı mal varlığı araştırması zaman ve maliyet bakımından bir yük oluşturmaktadır. Bunu önlemek için kanun koyucu mal bildirim yükümlülüğünü hüküm altına almıştır. Mal bildiriminin amacı¹⁶⁷, vergi alacağının tahsili için vergi borçlusuna ait haczolunacak mal, hak ya da alacakların borçlu tarafından bildirilmesini sağlayarak zaman ve maliyet israfını engellemektir. Böylece vergi alacağının daha hızlı ve en az maliyetle hazineye yatırılması sağlanacaktır.

Mal bildirim yükümlülüğü sadece devlet açısından değil vergi borçlusu açısından da önemlidir. Vergi borçlusu mal bildiriminde bulunduğu, haciz işlemleri kendi beyan ettiği mallar nezdinde gerçekleşeceğinden vergi borçlusunun rastgele malları haczedilmemiş olacaktır¹⁶⁸. Buna ek olarak haczedilebilecek malların tespiti için yapılacak araştırma sırasında ailesi ve çevresine karşı itibarının zedelenmesi de engellenmiş olacaktır¹⁶⁹. Ayrıca mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü olan vergi borçlusu, kendisi için manevi değeri olan mallarını, borca yetecek miktarda farklı malları bildirmek suretiyle haciz işleminden koruyabilmektedir. Ancak, haczedilecek malların takdiri alacaklı vergi dairesine ait olduğu için buradaki koruma fonksiyonunun, vergi borçlusunu tam anlamıyla korumadığını belirtmek gerekir.

1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK'un çıkarıldığı dönem göz önünde bulundurulduğunda vergi borçlusunun mal varlığını beyan etmesinin, vergi alacağının tahsilini önemli ölçüde kolaylaştırdığı söylenebilir. Teknoloji kullanımının neredeyse hiç olmadığı söz konusu dönemde, vergi borçlusunun bildirimde bulunması, haczolunacak malların tespitini hızlandırmaktadır. Çünkü alacaklı vergi dairesi genellikle borçlunun ne gibi mallarının bulunduğunu ve bu malların nerede olduğunu bilememektedir. Bu nedenle, hacizden önceki bir dönemde borçlunun ne gibi mallarının bulunduğunu bilmek, haczin başarılı olabilmesi için faydalı ve gereklidir. Bunu sağlamak için vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunması zorunluluğu kabul edilmiş¹⁷⁰ ve 6183 sayılı AATUHK ile hüküm altına alınmıştır. Böylece vergi borçlusunun kendisinde veya

¹⁶⁷ “Mal beyanında amaç, alacaklının hiçbir tahkik işlemine gerek kalmadan alacağını tahsil imkânının sağlanmasıdır. Bu amaçla yapılacak masraflar sonuçta borçludan tahsil edileceği cihetle alacağın en az masrafla sağlanması, tarafların menfaati iktisasıdır.” Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, 10.04.1979, 67/41: İKİD 1979/223 s. 6992.

¹⁶⁸ Vergi dairesi haciz sırasında sadece vergi borçlusunun beyan ettiği malları dikkate almak zorunda olmayıp kendi tespit ettiği malları da haczedebilmektedir.

¹⁶⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s. 145.

¹⁷⁰ Baki Kuru, a.g.e., s. 588.

üçüncü kişilerde olan mal, hak veya alacaklarını kendi beyan etmesi, vergi dairesini ayrıca araştırma yapma maliyetinden kurtarmaktadır.

Gelişen teknoloji ile birlikte günümüzde vergi idaresi tarafından çeşitli uygulamalar kullanılmaktadır. Verginin takibi ve tahsili de bu uygulamalar yardımıyla yapılmaktadır. Bu uygulamalar ile vergiyi doğuran olayı takip eden ve verginin tahsiline kadar devam eden tüm vergilendirme sürecinin doğru ve eksiksiz yapılarak vergi alacağının en kısa sürede hazineye aktarılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Elektronik sistemlerin kullanılması ve kurumlar arasında bu sistemlerin birbiri ile bağlantılı olması, mükellefler hakkında edinilmesi gereken bilgiyi vergi dairesine en hızlı biçimde sunmaktadır. Mal bildirim yükümlüğü, mükellefin mal varlığının tespitinin yapılabilmesi amacıyla vergi alacaklarının tahsilinde yasal zorunluluk olarak hüküm (6183 sayılı AATUHK md.59) altına alınmıştır. Ancak söz konusu kanun maddesinin konulma amacı ile gelişen teknoloji neticesinde günümüzdeki uygulamalar karşılaştırıldığında mal bildirim yükümlülüğünün vergi alacağının tahsiline olan etkisi tekrar değerlendirilmelidir.

Vergi dairelerinin otomasyona geçmesi ile vergi dairelerinin iş yükü azalmakta olup vergilendirme işlemleri daha sistemli şekilde takip edilmektedir. Günümüz uygulamasında otomasyon sayesinde kamu kuruluşları arasında bilgi paylaşımının hızlanması nedeniyle vergi borçlularına ait mal varlığının tespiti ve dolayısıyla haciz işlemleri daha kolay takip edilebilmektedir. Kamu idarelerinde teknoloji kullanımının yaygınlaşmasına kadar olan süreçte mal bildirim yükümlülüğü, haczi kolaylaştıran bir yükümlülük olsa da elektronik sistemlerin kullanımının artması ile birlikte mal bildirim yükümlülüğünün işlerliğinin azalmaya başladığını söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü vergi borçlusu mal bildiriminde bulunmasa dahi vergi dairesince vergi borçlusuna ait bazı mal varlığının tespiti yapılabilmektedir.

Mal bildirim yükümlülüğü vergi alacaklarının tahsilinde her ne kadar etkin bir role sahip olmasa da mal bildiriminde bulunulmaması veya mal bildirimine ilişkin diğer yükümlülükleri yerine getirilmemesi durumunda kanunda öngörülen yaptırımların vergi borçluları üzerinde yarattığı baskı oldukça fazladır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi borçlusu, ödeme emrinde mal bildiriminde bulunulmaması durumunda hapsen taziyk edileceği bilgisiyle karşılaşmaktadır. Hapisle zorlanacağını öğrenen vergi borçlusunda, vergisini ödeme ya da mal bildirimine ilişkin yükümlülüğünü yerine getirme yönünde bir baskı oluşacaktır. Baskının nedeni, hapisle zorlama yaptırımının, para

cezasına göre daha caydırıcı bir nitelikte olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle mal bildirimine ilişkin yükümlülüğün ve bu yükümlülüğün ihlali neticesinde karşılaşılabilecek yaptırımların kanunda yer alması vergi alacağının tahsiline katkıda bulunmaktadır.

2018 yılında vergi dairesinde kullanılan otomasyon uygulamalarına İnteraktif Vergi Dairesi¹⁷¹ uygulaması katılmıştır. Bu uygulama ile vergi borcunu ödemeyen ve vergi dairesine gitmek istemeyen vergi borçlusu mal bildiriminde bulunabilmektedir. Böylece vergi borçluları, mal bildiriminde bulunma yükümlülüklerini daha kolay yerine getirebilecektir. Sürekli mükelleflerin¹⁷² yanı sıra süreksiz mükellefler¹⁷³ de e-devlet şifreleriyle interaktif vergi dairesi uygulamasını kullanabilmektedirler. Ancak süreksiz mükellefler açısından interaktif vergi dairesi kullanımının yaygınlaşması amacıyla vergi dairesinin mükellefleri bu konuda daha fazla bilgilendirmesi gerekmektedir.

Teknolojinin her geçen gün gelişim göstermesi, vergi sisteminin de buna paralel olarak yeniden düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Buna bağlı olarak vergi sisteminde reformlar yapılmakla birlikte teknolojiye de değişimin çok hızlı olması, yapılan reformları teknolojinin gerisinde bırakmaktadır. Özellikle son yıllarda artan kripto para ekonomisi buna örnek gösterilebilir. Burada gerçekleşen ekonomik faaliyet türünün yeni olması, vergi kanunlarında yeni bir düzenlemeyi gerektirmektedir. Mal bildirimini açısından ele alındığında bir servet unsuru sayılabilecek kripto paralar, vergi borcunu zamanında ödemeyen vergi borçlusu tarafından mal bildiriminde beyan edilmelidir. Kripto paralara ilişkin bilgilerin, kripto para üreticileri tarafından oluşturulan özel alanlarda depolanıyor olması, bu bilgilere ulaşılmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle mal bildiriminde beyan edilmeyen kripto paraların tespit edilmesi oldukça zordur. Kripto paralar bakımından mal bildiriminin vergi alacaklarının tahsilinde önemli bir rolü bulunduğu söylenebilir.

Tahvil, bono gibi menkul kıymetler vergi borçlusu tarafından mal bildiriminde yer verilmesi gereken varlıklar arasındadır. Ancak vergi borçlusu mal bildiriminde bu varlıkları beyan etmediği takdirde bu değerlere ilişkin bilgiler de vergi dairesi tarafından tespit edilebilmektedir. Tahvil, bono gibi birçok finansal piyasa aracı Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. tarafından kayıt altına alınmaktadır. Tutulan bu kayıtlar çeşitli kurum ve

¹⁷¹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 492, 28.02.2018 tarih ve 30346 nolu Resmi Gazete.

¹⁷² Sürekli yükümlülükler; vergiyi doğuran olayın tekrarlanması veya sürdürülmesi dolayısıyla, birden fazla dönemde devam eden yükümlülüklerdir. 303 No'lu Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliğine Dayanılarak Hazırlanan Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 2.

¹⁷³ Süreksiz yükümlülükler; tek olay dolayısıyla doğan yükümlülüklerdir. Aynı mükellefin aynı vergiden, başka bir olay dolayısıyla tekrar yükümlü olması süreksizlik niteliğini değiştirmez. 303 No'lu Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliğine Dayanılarak Hazırlanan Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 3.

kuruluşlarla belirli periyodlarla paylaşılmaktadır. Paylaşım yapılan kurum ve kuruluşlar arasında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı da yer almaktadır. Bilgi paylaşımının olması dolayısıyla Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. kapsamında kaydı tutulan menkul değerlere ilişkin varlıklar tespit edilebilmektedir. Benzer şekilde bir vergi borçlusunun bankacılık sistemi içerisinde olan varlıkları da yine e-haciz uygulamasıyla haczedilebildiğinden vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmasına gerek duymadan vergi alacağının tahsili sağlanabilmektedir. Vergi dairesinin kendisi tarafından kolayca tespit edilen mal, alacak ve haklar üzerinde haciz uygulamasına başlanabilmesi için vergi dairesinin, vergi borçlusuna kanunen tanınan sürenin sona ermesini beklemesi gerektiği unutulmamalıdır.

Vergi alacağının güvence altına alınması için vergi icra hukukunda yer alan mal bildirimini yükümlülüğü gibi günün ihtiyaçlarını yeteri kadar karşılamayan uygulamaların vergi sisteminde yapılacak bir reformla yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi sisteminde yapılacak olan reformlar ekonomik faaliyetlerde meydana gelen değişmeler dolayısıyla ortaya çıkabilecek sorunlara çözüm bulabilecek nitelikte olmalıdır. E-haciz gibi verginin tahsilini zaman ve maliyet bakımından kolaylaştıran uygulamalara vergi sisteminde daha fazla yer verilmesi, vergi hasılatını muhakkak olumlu yönde etkileyecektir. Vergi alacaklarının tahsilinde kullanılan ödeme araçlarının çeşitlendirilmesi de benzer şekilde olumlu yönde bir etki yaratabilecektir. Vergi borcu ödemelerinin kredi kartı ile yapılabilmesi, borcunu ödeme konusunda istekli olmakla birlikte o an için ödeme imkânı olmayan mükellefleri, borçlarını ödeme konusunda teşvik edebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

MAL BİLDİRİMİNE İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİ VE BU DURUMUNDA KARŞILAŞILACAK YAPTIRIMLAR

Çalışmanın bu bölümünde 6183 sayılı AATUHK’da yer alan mal bildirimine ilişkin çeşitli yükümlülüklerle aykırı hareketler ele alınacaktır. Bu hareketlerden biri olan mal bildiriminde bulunmama, suç kapsamında değil iken diğer hareketler (gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma, mal edinme ve artırımları bildirmeme, kamu borçlusuna ait ellerinde bulundukları malları bildirmeme) Kanun’da suç olarak hüküm altına alınmıştır. Suç olarak hüküm altına alınan hareketler suçun unsurlarına uygun olarak incelenecektir. Bu aykırı hareketler incelendikten sonra mezkûr Kanun’da her bir aykırı hareket için öngörülen yaptırımlar ele alınacaktır.

1.MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMAMA

Mal bildirimi, vergi alacağı da dahil olmak üzere tüm kamu alacağının tahsilini güvenceye almak amacıyla 6183 sayılı AATUHK’da düzenlenmiştir¹⁷⁴. Mezkûr Kanun’un 59’uncu maddesinde mal bildiriminin ne şekilde yapılacağı açıkça belirtilirken, 60’ıncı maddesinin birinci fıkrasında “*Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.*” şeklinde ifade edilmek suretiyle mal bildiriminde bulunulmaması durumunda karşılaşılabilecek yaptırıma yer verilmektedir.

6183 sayılı AATUHK’da belirtilen sürede ve usule uygun olarak yerine getirilmemesi durumunda mal bildiriminde bulunmama fiili gerçekleşmiş olmaktadır. Yargıtay 8. Ceza Dairesi’nin 12.10.1994 tarihli kararı¹⁷⁵ da bu yönde olup borçlu tarafından verilen dilekçe ile mal beyanında bulunulmuş olmakla birlikte, bu beyanın Kanun’da belirtilen unsurları içermemesi gerekçesiyle verilen beraat kararı Yargıtay tarafından bozulmuştur.

Daha önce de belirtildiği üzere vergi borçlusunun malının olmaması veya vergi borcunun az olması¹⁷⁶, vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünü

¹⁷⁴ Z. Özen İnci, a.g.e., s. 65.

¹⁷⁵ Yargıtay 8. Ceza Dairesi, E.994/10173, K.994/11042, T.12.10.1994.

¹⁷⁶ Ancak, kamu borcunun az olması halinde beyanda bulunmamanın, mal bildiriminde bulunmama fiilini gerçekleştirmeyeceği yönünde Yargıtay kararında “..takibe konu asıl alacağın günün ekonomik koşulları ve paranın satın alam gücü karşısında bu miktar borcu karşılayacak para veya malın herkesin ev veya üzerinde bulunmasının doğal

ortadan kaldırmamaktadır. Vergi borçlusunun malının olmadığını bildirmesi de mal bildirimi olarak kabul edilmektedir. Vergi borçlusu malı olmadığını bildirmediği takdirde bahsi geçen Kanun'un 60'ıncı maddesinde yer alan hapisle tazyik yaptırımıyla karşılanacaktır.

Vergi alacağını koruma yollarından biri olan mal bildirimi, vergi borçlusunun borca karşılık olabilecek mal varlığını öğrenme ve buna bağlı olarak borcun takibini ve özellikle haciz aşamasını kolaylaştırma amacı taşımaktadır¹⁷⁷. Bu nedenle mal bildirimi hususunda dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da vergi borçlusunun yapacağı mal bildiriminin, vergi borcunun kısmen ya da tamamen tahsiline olanak sağlayacak şekilde yapılmasıdır¹⁷⁸. Bir başka ifadeyle, vergi borçlusunun yapacağı mal bildiriminde mal, hak ve alacakların vergi dairesi tarafından kolayca tespit edilebilmesi için detaylı bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir¹⁷⁹. Aksi takdirde vergi borçlusu mal beyanında bulunmamış olarak kabul edilmektedir¹⁸⁰. Mal bildirimi yazılı ve sözlü olarak yapılabilmektedir. Mal bildiriminin yazılı olması durumunda borçlunun kanunda belirtilen usule uygun olarak bildirimi yapması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak yapılmayan mal bildirimi, hiç yapılmamış sayılmaktadır. Ancak bildirim borçlu tarafından sözlü şekilde gerçekleştirilirse usulüne uygun yapılmayan bildirimden borçlu sorumlu tutulmamalıdır. Zira bildirim, yetkili memur tarafından tutanağa geçirilmektedir¹⁸¹.

1.1.MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Ceza hukuku bakımından suç, ceza tehdidi altında kanunun yapılmasını yasakladığı müspet (icrai) veya menfi (ihmali) bir harekettir¹⁸². Bir diğer tanımlamaya göre suç, insanların toplum içinde birlikte yaşamalarının temini, toplumsal düzenin devamı için korunması gereken hukuki değerleri ihlal eden belli insan davranışları (tipik haksızlıklar) olarak ifade edilmektedir¹⁸³. Bir hareketin suç olarak nitelendirilebilmesi,

sayılması gerektiği.." şeklinde belirtilmiştir. Yargıtay 17. HD. E.2001/3014, K.2001/3095, T.17.05.2001. Legalbank Veri Tabanı, Erişim Tarihi: 04.03.2022.

¹⁷⁷ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (7. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, 2014,s. 678; Yusuf Karakoç, Kamu İcra Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 179, Recai Dönmez, Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005, s.136.

¹⁷⁸ Edip Şimşek, a.g.e., s. 565.

¹⁷⁹ Z. Özen İnci, a.g.e., s. 71.

¹⁸⁰ "...borçlunun ödeme taahhüdü ve teklifinde bulunurken (almakta olduğum nafaka ile geçiniyorum) şeklindeki sözleri kanunun aradığı nitelikte bir mal beyanı değildir. Nafaka ile geçinmek başka suretle mal alacak ve haklara sahip olmadığını göstermez. Borçlunun sözleri bu itibarla kesin serahati iltiva etmemektedir. Olayda mal beyanında bulunmama suçunun kanuni unsurları mevcuttur." Yargıtay 12. HD. E.3469, K.3716, T.22.04.1964, Edip Şimşek, a.g.e., s.568 'den naklen.

¹⁸¹ Edip Şimşek, a.g.e., s.565.

¹⁸² Doğan Soyaslan, Kriminoloji, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 526, 1998, s. 11.

¹⁸³ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015, s. 40.

dört unsurun gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bu unsurlar tipiklik (kanunilik), maddi unsur (hareket), hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur (kusurluluk)dur. Kısaca bir suçtan bahsedilebilmesi için kanundaki tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiilin bulunması gerekir¹⁸⁴. Suçun tüm unsurlarını taşımayan bir hareket suç olarak nitelendirilemez.

Yukarıda yapılan suça ilişkin açıklamalardan sonra vergi icra hukukunda yer alan mal bildiriminde bulunmama fiilinin ceza hukukuna göre bir suç olduğu söylenemez¹⁸⁵. Zira mal bildiriminde bulunmama fiilinin bir suç olarak kabul edilmesi durumunda bu fiilin tüm unsurlarının yerine gelmesiyle suç tamamlanmış olacağından faile hakim kararıyla ceza verilmelidir. Oysa vergi icra hukuku kapsamında kanunda belirtilen süre ve usulde mal bildiriminde bulunmayan vergi borçlusuna verilen hapsen tazyik kararı ceza mahkemesi değil icra mahkemesi tarafından verilmektedir. Ayrıca vergi borçlusu mal bildiriminde bulunduğu takdirde hapsen tazyikine son verilmektedir. Çünkü mal bildiriminde bulunulmasıyla hapisle tazyik talebi konusuz kalmaktadır¹⁸⁶. Burada vergi borçlusuna hürriyeti bağlayıcı ceza vermek amaçlanmış olsaydı, vergi borçlusu mal bildiriminde bulunduğu takdirde hapisle tazyike son verilmesi mümkün olmazdı¹⁸⁷. Vergi borçlusu tarafından mal bildiriminde bulunulmasıyla hapsen tazyikin konusuz kalması, bu yaptırımının ceza hukuku kapsamında bir ceza olmadığını göstermektedir. Buna göre suçların ve cezaların kanuniliği ilkesi dikkate alındığında hukuka aykırı bir hareket olsa da karşılığında kanunda belirtilen bir ceza öngörülmeyen hareketin suç olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

6183 sayılı AATUHK’da yer alan mal bildiriminde bulunmama fiili ve hapsen tazyik yaptırımı, Kanun’un “yasaklar ve cezalar” kısmında değil “cebren takip ve tahsil esasları” kısmında yer almaktadır. Kanun koyucu, mal bildirimini bir suç olarak kabul etme amacı taşısa idi, mal bildiriminde bulunmama fiiline ve buna karşı öngörülen hapsen tazyik yaptırımına mezkûr Kanun’un “yasaklar ve cezalar” kısmında yer vermesi gerekirdi. Hapsen tazyik yaptırımının ceza hukuku anlamında bir ceza olarak kabul edilmemesi gerektiğinin bir nedeni de budur.

6183 sayılı AATUHK’da yer alan mal bildirimini yükümlülüğüne benzer şekilde 2004 sayılı İİK’nın 76’ncı maddesinde de mal beyanında bulunmayan borçlunun, beyanda bulununcaya kadar hapsen tazyik olunacağı belirtilmiştir. 6183 sayılı AATUHK’da yer alan mal bildiriminde bulunmama fiili için yukarıda yapılan açıklamalara istinaden 2004

¹⁸⁴ Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Temel Bilgiler, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2006, ss.72- 73.

¹⁸⁵ Aksi yönde görüş için bakınız, Nilgün Serim, a.g.e., s.2.

¹⁸⁶ Recai Dönmez, a.g.e., s.138.

¹⁸⁷ Nilgün Serim, a.g.e., s. 12.

sayılı İİK’da yer alan mal beyanında bulunmama fiilinin bir suç olmadığı ve bu fiile karşı öngörülen hapsen tazyik yaptırımının bir ceza olmadığı ifade edilebilir. Öte yandan 2004 sayılı İcra ve İcra Kanunu’nun 337/a maddesine göre mal beyanında bulunulmaması durumunda üç aydan bir yıla kadar hapis cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde, ilgili Kanun’un “cezai hükümler” kısmında yer almaktadır. 6183 sayılı AATUHK’nın aksine mal bildiriminde bulunmama fiili, 2004 sayılı İİK’da bir suç olarak kabul edilmektedir. Bu suça karşılık olarak da hapis cezası öngörülmüştür. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus bulunmaktadır. 2004 sayılı İİK’ya göre suç kabul edilen fiil, söz konusu Kanun’un 44’üncü maddesine¹⁸⁸ göre ticareti terk eden kimselerin mal beyanında bulunmamasıdır. 2004 sayılı İİK’da iki farklı maddede yer verilen mal beyanında bulunmama fiilinin hukuki niteliklerinin birbirinden farklı olduğu hususuna dikkat çekmek gerekir.

6183 sayılı AATUHK’daki mal bildiriminde bulunmama fiilinin suç olarak düzenlenmemesi, vergi borçlusunun mal varlığına ilişkin işin doğası gereği vergi dairesinin belli bilgilere ulaşabilmesi imkanına sahip olmasıyla da açıklanabilir. Gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi vergilerle mükelleflerin sahip olduğu mal varlıkları arasında yakından ilişki olabileceği gibi emlak, motorlu taşıtlar, veraset ve intikal vergileri gibi servet vergileri doğrudan mükelleflerin mal varlığı ile ilgili vergilerdir¹⁸⁹. Dolayısıyla vergi dairesi buradaki malvarlığına ilişkin bilgiye sahip olmaktadır. Vergi idarelerinde otomasyona geçilmesiyle birlikte vergi borçlusuna ait mal varlığının daha da kolay tespit edilebildiği günümüzde, mal bildiriminde bulunmama fiilinin suç kabul edilen fiillerden olmaması doğru bir yaklaşımdır.

Mal bildiriminde bulunmamanın bir suç olarak düzenlenmemesinin bir başka nedeni, yasa koyucunun vergi borçlusunun kısa süreli de olsa özgürlüğünden yoksun bırakılmasında fayda görmemiş olabileceği gerekçesidir. Mükellefin ekonomik faaliyetine devam etmesinin hem vergi kaynağının korunması bakımından, hem de cebri icra faaliyetleri sırasında mükellef ile işbirliği sağlamak bakımından daha yararlı olabileceği düşünülmüş olabilir¹⁹⁰.

¹⁸⁸ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunun 44’üncü maddesinde: “Ticareti terk eden bir tacir 15 gün içinde keyfiyeti kayıtlı bulunduğu ticaret siciline bildirmeye ve bütün aktif ve pasifi ile alacaklılarının isim ve adreslerini gösteren bir mal beyanında bulunmaya mecburdur.” hükmü yer almaktadır.

¹⁸⁹ Recai Dönmez, İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması, Yaklaşım Dergisi, S. 129, Eylül 2003, s.40.

¹⁹⁰ Recai Dönmez, a.g.e., s. 40.

Ceza hukuku anlamında bir suçun özelliklerini taşımayan mal bildiriminde bulunmama fiili hukuki niteliği itibarıyla bir kabahat de değildir. Kabahatler Kanunu'n¹⁹¹ 2'nci maddesinde yapılan tanıma göre kabahat, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngören haksızlıktır. Kabahatler Kanunu'nun amacı toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumaktır. Mal bildiriminde bulunmak vergi alacağının tahsilini kolaylaştırdığından vergi gelirinin daha hızlı bir şekilde devlet hazinesine aktarılması sağlanmaktadır. Vergi gelirlerinin kamu hizmetlerinin finansmanında temel kaynaklardan biri olması nedeniyle ekonomik düzenin korunması için vergi alacaklarının zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi önemlidir. Mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde cebri icra süreci devam ettiğinden mal bildiriminin, vergi alacağının tahsil edilmesinde doğrudan bir etkisi olduğu söylenemez. Ancak mal bildirimi, vergi alacağının tahsilinin daha çabuk yapılmasını sağlama açısından dolaylı bir etkiye sahiptir. Buna bağlı olarak ekonomik düzeni sağlamak açısından da yaratacağı etkinin sınırlı olduğu söylenebilir. Ekonomik düzenin korunması hususunda sınırlı etkiye sahip olmasının yanı sıra kanunda karşılığında bir idari yaptırım¹⁹² öngörülememesi de dikkate alındığında mal bildiriminde bulunmama fiilinin bir kabahat olmadığı belirtilebilir.

1.2.MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMAMANIN SONUÇLARI

Mal bildirimi yükümlülüğü olan vergi borçlusu, yükümlülüğünü yerine getirmediği takdirde kanunda hükmolunan yaptırımlarla karşılaşacaktır. 6183 sayılı AATUHK'nın 60'ıncı maddesine göre tarafına ödeme emri gönderilen vergi borçlusu on beş günlük süre içinde vergi borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde bir defaya mahsus olarak hapisle tazyik olunmaktadır. Ancak ilgili Kanun'a göre bu zorlama üç ayı geçemez. Hapisle zorlamanın haricinde Kanun'da öngörülen başka bir yaptırım olmamakla birlikte mal bildiriminde bulunmamak, vergi borçlusu nezdinde ayrıca bazı hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Bu hukuki sonuçlar ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz ve tasarrufun iptalidir. Mal bildiriminde bulunmamanın Kanun'daki karşılığı olan hapsen tazyik yaptırımını değerlendirilmeden önce öncelikle bu müesseselere aşağıda kısaca değinilecektir.

¹⁹¹ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 31/3/2005 tarih ve 25772 (Mükerrer) nolu Resmî Gazete.

¹⁹² 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'n 16'ncı maddesine göre Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir.) İdarî tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir.

1.2.1 Mal Bildiriminde Bulunmamanın Hukuki Sonuçları

1.2.1.1. İhtiyati Haciz

6183 sayılı AATUHK, vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsil konusu kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bir kısım güvence önlemleri getirmiştir¹⁹³. Bu önlemler tüm alacaklarda olduğu gibi vergi alacakları için de uygulanmaktadır. Bu güvence önlemlerinden birisi de ihtiyati hacizdir. İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan vergi alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacizdir¹⁹⁴. Henüz tahakkuk etmemiş vergi alacakları için ihtiyati tahakkuka bağlı olarak ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. İhtiyati haczin amacı cebren tahsil sürecinin vergi borçlusu tarafından engellenmesini ya da büyük ölçüde zorlaştırılmasını önlemektir¹⁹⁵. Ancak kesin hacizden farklılık arz etmektedir. Geçici bir önlem olan ihtiyati haciz, kesin hacizden farklı olarak haczedilen malın paraya çevrilmesi sonucunu yaratmamaktadır¹⁹⁶.

İhtiyati haciz kararı mahallin en büyük mülki amiri tarafından alınmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde ihtiyati haciz kararını alacak makam olarak ifade edilen mahallin en büyük memuru, ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürüdür¹⁹⁷.

İhtiyati haciz uygulanabilmesi için 6183 sayılı AATUHK'nın 13'üncü maddesinde yer alan ihtiyati haciz nedenlerinden¹⁹⁸ birinin ya da birkaçının bulunması

¹⁹³ Muallâ Öncel vd., a.g.e. s.168.

¹⁹⁴ Servet Şamlıoğlu ve Yılmaz Özbacı, a.g.e., s. 96.

¹⁹⁵ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 646.

¹⁹⁶ Turgut Candan, a.g.e., s.94.

¹⁹⁷ Danıştay 9. Dairesi E.2007/4659, K.2009/321, T.29.01.2009. Legalbank Veri Tabanı Erişim Tarihi 24.03.2022.

¹⁹⁸ 6183 sayılı AATUHK'nın 13'üncü maddesine göre ihtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgâhı yoksa
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmayı ve hileli yollara sarması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarılan diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa.

halinde ihtiyati haciz kararı alınarak vergi dairesi tarafından derhal ihtiyati haciz uygulanmalıdır. İhtiyati haciz uygulamasını gerektiren nedenlerden birisi mal bildirimine çağrılan vergi borçlusunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış ya da eksik bildirimde bulunmuş olmasıdır. Buna göre ödeme emrinin tebliğine rağmen vergi borcunu ödemeyen ve mal bildiriminde bulunmayan vergi borçlusu mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapisle zorlanacağı gibi ayrıca vergi borçlusu hakkında ihtiyati haciz kararının da uygulanmasını gerekli kılar. Ancak burada ihtiyati haciz yapılacak borcun, ödeme emrinde belirtilen ve süresi içinde ödenmeyen, dava açılmayan ve mal bildiriminde bulunulmayan borç olmadığı hususuna dikkat çekmek gerekir. Bu borç kesinleştiği için artık bu borç için ihtiyati haciz değil kesin haciz uygulanmalıdır. İhtiyati haczin konusunu oluşturacak borç, ödeme emrine konu olan borcun haricinde, vergi borçlusunun tahakkuk ettiği halde henüz vadesi gelmeyen veya henüz tahakkuk etmemiş olan vergi borçlarıdır. Örneğin, gelir vergisi mükellefi, 2010 yılının ilk taksidine dair ödeme emri tebliğ edilmiş olmasına rağmen mal bildiriminde bulunmamış ise aynı yıla ait ikinci taksit için vergi borçlusu nezdinde ihtiyati tahakkuka bağlı olarak ihtiyati haciz uygulanabilir¹⁹⁹. Örnekte olduğu vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması veya bildirimde bulunmasına karşın borçlunun bildirdiği malların vergi alacağını karşılamaya yeterli olmaması, vergi borçlusunun henüz ödeme emri ile istenebilir aşamaya gelmemiş olan diğer vergi borçlarının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermektedir. Bu nedenle kanun koyucu mal bildiriminde bulunulmamasını veya mal bildiriminin eksik olması durumunu ihtiyati haciz nedeni kabul ederek, henüz tahakkuk etmemiş ya da tahakkuk etmiş olmasına karşın ödeme süresi dolmamış diğer vergi borçlarını güvence altına almayı amaçlamıştır²⁰⁰.

Mal bildiriminde bulunmama, vergi alacaklarını korumaya yönelik bir güvence önlemi olan ihtiyati haczin nedeni olarak hüküm altına alındığından, mal bildiriminin bir güvence önleminin maddi şartı olma işlevinin de olduğunu belirtmek gerekmektedir²⁰¹.

1.2.1.2. İhtiyati Tahakkuk

6183 sayılı AATUHK gerekçesinde belirtildiği üzere kamu alacaklarının tahsilinde esas olan iki ilkedden biri kamu alacaklarının tahsilinde borçluya ödeme konusunda kolaylık sağlamak iken diğer ilke kamu alacaklarının tahsilini güvence altına

¹⁹⁹ Mahmut Coşkun, a.g.e., ss, 187- 188.

²⁰⁰ Turgut Candan, a.g.e., s.100.

²⁰¹ Neslihan Yeliz Akel, a.g.e. s.140.

almaktadır²⁰². Mezkur Kanun'un 17'nci maddesinde düzenlenen ve yalnızca vergi alacağını güvence altına alan önlem ihtiyati tahakkuktur. Kesin borç doğurmayan ihtiyati tahakkuk müessesesinin işlerlik ve etkinliği, ihtiyati hacizle birlikte uygulanmakta olmasıdır²⁰³. İhtiyati tahakkukun amacı vergi alacağının hemen tahsili olmayıp, ödeme zamanına kadar güvence altına alınmasıdır²⁰⁴.

Devletin önemli gelir kaynaklarından biri olması nedeniyle vergilerin güvence altına alınması büyük önem taşır. Özellikle yıllık olan gelir ve kurumlar vergisi açısından bakıldığında, vergilerin tahakkuku ve vergilendirme dönemi uzun bir süreyi kapsamaktadır. Bu süre zarfında mükellefin bazı hareketleri nedeniyle vergi kaybına neden olması ve mükellefin yakalanabilmesi ya da vergi alacağının tahsil edilebilmesi tehlikeye girebilmektedir. İhtiyati tahakkuk müessesesi, verginin tahakkuku için bu uzun süreyi bekleme zorunluluğunu ortadan kaldırdığı için vergi alacağını güvence altına almaktadır²⁰⁵.

İhtiyati tahakkuk tedbiri henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimler nezdinde uygulanabilir. Tahakkuk etmiş olan vergi ve resimler için artık ihtiyati tahakkuk uygulaması mümkün olmayacaktır. İhtiyati tahakkuk uygulaması yalnızca Maliye ve Hazine Bakanlığınca tespit edilecek olan vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarını kapsamaktadır.

İhtiyati tahakkuk, vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanının yazılı emri ile uygulanabilmektedir. Ancak ihtiyati tahakkuk yapılması yönündeki isteğin vergi dairesi müdürü tarafından yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan ihtiyati tahakkuk hukuka aykırı olacağından idari davaya konu edilerek görevli ve idari yargı yerince iptal edilir²⁰⁶. Bu noktada ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz müessesesinden farklılık arz etmektedir.

İhtiyati tahakkuk nedenlerinin mevcut olması durumunda vergi dairesi müdürünün ihtiyati tahakkuk talebinde bulunması zorunludur. Ancak vergi dairesi başkanı ve/veya defterdarın bu talep üzerine ihtiyati tahakkuk kararı vermesi hususunda takdir hakkı bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanı ve/veya defterdara ait bu takdir

²⁰² Neslihan Coşkun Karadağ, "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikle Durumlar", Maliye Dergisi, Sayı 162, 2012, s. 238.

²⁰³ Servet Şamlıoğlu ve Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.143.

²⁰⁴ Turgut Candan, a.g.e., s. 124.

²⁰⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s. 51.

²⁰⁶ Turgut Candan, a.g.e., s. 123.

yetkisinin dayanağı ise mezkûr Kanun'un 17'nci maddesinde “....derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir” ifadesidir²⁰⁷. İhtiyati tahakkuk uygulanması hususunda verilen yazılı emir vergi dairesi müdürü tarafından derhal yerine getirilmelidir.

İhtiyati hacizde olduğu gibi ihtiyati tahakkuk tedbirinin uygulanabilmesi için Kanun'da öngörülen nedenlerden²⁰⁸ birinin varlığı gerekmektedir. İhtiyati haciz nedenlerinden bazıları kanun koyucu tarafından aynı zamanda ihtiyati tahakkuk nedenleri olarak da kabul edilmiştir. Bunlardan birisi de mal bildirimine çağrılan vergi borçlusunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olmasıdır. Bu durumda mal bildirim yükümlülüğü, vergi alacaklarını korumaya yönelik bir güvence önlemi olan ihtiyati tahakkukun maddi şartı olma işlevini taşımaktadır²⁰⁹.

Mal bildirim yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmeyen vergi borçlusu nezdinde ihtiyati haciz uygulanacağı daha önce belirtilmişti. Yine benzer şekilde, mal bildiriminde bulunmayan ya da eksik mal bildiriminde bulunan vergi borçlusunun henüz tahakkuk etmemiş vergileri tahakkuk ettirilerek, vergi alacağı güvence altına alınmaktadır. Ancak ihtiyati tahakkukla birlikte vergi vadesinden önce tahsil edilemediği için ihtiyati tahakkukla birlikte ihtiyati haciz de uygulanmaktadır. İhtiyati tahakkuk konusu borcun, mal bildirimine konu olan borç olmadığına dikkat çekmek gerekmektedir. İhtiyati haciz nedenleri konusunda yukarıda benzer açıklama yapıldığından, tekrara düşmemek amacıyla bu konunun detayına yeniden yer verilmeyecektir.

1.2.1.3.Haciz

Kamu alacakları açısından haciz, borçlunun mallarına, alacak haklarına tahsil dairesi tarafından el konulmasıdır²¹⁰. Bir başka tanımlamayla haciz yolu ile takip, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konulması ve bunların satılıp paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsiline imkân sağlayan bir cebren tahsil yoludur²¹¹.

²⁰⁷ Turgut Candan, a.g.e., s. 123

²⁰⁸ 6183 sayılı AATUHK'nın 17'nci maddesine göre aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

1. 13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,

2. Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girilmişse,

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

²⁰⁹ Neslihan Yeliz Akel, a.g.e., s.140.

²¹⁰ Binnur Çelik, a.g.e., s.211.

²¹¹ Yusuf Karakoç, a.g.e., s. 671.

Vergi borcunu zamanında ödemeyen vergi borçlusuna gönderilen ödeme emri ile birlikte cebren takip süreci başlamış olmaktadır. Vergi dairesinin cebren tahsile başlayabilmesi için ödeme emri göndermesi ve ödeme emrinde belirtilen on beş günlük sürenin dolmasını beklemesi gerekmektedir. Bu sürenin sonuna kadar vergi borçlusu tarafından yapılacak ödeme, vergi borcunu sona erdirecektir. Ancak ödeme emri gereğince mal bildiriminde bulunulması ödemedi farklı olarak cebren takibi durdurmamaktadır. Vergi borçlusu kanunda belirtildiği gibi mal bildiriminde bulursa dahi vergi borçlusu nezdinde cebren takibe devam edilmektedir. Çünkü mal bildirimi doğrudan cebren takip üzerinde etki yaratmayıp, sadece haczi kolaylaştıran bir yükümlülüktür.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, vergi alacağını güvence altına alma yöntemi iken haciz, vergi alacağını cebren tahsil yollarından biridir. Diğer iki müessese ile karşılaştırıldığında haciz, vergi borçlusu bakımından daha ağır sonuçlar yaratmaktadır. Bu nedenle vergi dairesi haciz işlemine geçmeden önce vergi borçlusuna ödeme emri göndermek suretiyle vergi alacağının ödenmesini vergi borçlusundan talep etmektedir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukla karşılaştırıldığında haczin nedenleri arasında vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması yer almamaktadır. Haczin nedeni, vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması değil, kendisine tebliğ edilen ödeme emrinde belirtilen on beş günlük süre içinde vergi borcunu ödememesidir. Vergi borcunu ödemeyen borçlu, ödeme emrine karşı dava açması durumunda yürütmenin durdurulması kararı verilmediği sürece borçlu tarafından vergi dairesine 6183 sayılı Kanun'da belirtilen teminatlardan gösterilse²¹² dahi, takibata devam edilmesi gerekmektedir²¹³. Mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde vergi borçlusu hakkında haciz kararı uygulanmamakta ve mal bildirimine ilişkin yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Ancak borcun tamamı için yapılan itirazlarda, davanın kısmen ya da tamamen reddedilmesinden sonra vergi borçlusu, kararın kendisine tebliğinden itibaren on beş gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Ödeme emrine konu olan borcun bir kısmı için yapılan itirazlarda ise mal bildirimi süresi uzamamaktadır. Görüldüğü üzere haciz uygulaması ile mal bildirimi yükümlülüğü birbiri ile doğrudan

²¹² 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin üçüncü fıkrasındaki "İtirazda bulunan borçlu bu Kanun'a göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilmeye karar durdurulur." hükmü 5951 sayılı Kanun'un birinci maddesiyle 28.01.2010 tarihi itibarıyla yürürlükte kaldırılmıştır. Bu hüküm kaldırılmadan önce teminat gösterilmesi durumunda takibat işlemleri durmaktaydı. Takibatın durması için teminat şartı bulunuyorken, mal bildirimi zorunluluğunun ortadan kalması için sadece davanın açılması yeterli kabul edilmekteydi. Şamlıoğlu ve Yılmaz, a.g.e.s, 367.

²¹³ Mahmut Coşkun, a.g.e.,s. 695.

ilişkili değildir. Şöyle ki, vergi dairesi mal bildirimine bağlı olmaksızın da haciz uygulayabildiği için vergi borçlusunun mal bildirimde bulunması için kanunda belirtilen sürenin dolmasından sonra ayrıca beklenilmemektedir.

Mal bildiriminin haciz üzerindeki etkisi, haczin daha kolay gerçekleşmesini ve vergi alacağının daha hızlı ve daha az maliyetle tahsil edilmesini sağlamasıdır. Ancak vergi dairesinin kullandığı elektronik sistemler dolayısıyla mal bildiriminin haciz üzerindeki bu etkisinin giderek azaldığı söylenebilir. Mal bildiriminin bir başka etkisi ise alacaklı vergi dairesi ile vergi borçlusunun karşılıklı menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmesine katkı sağlamasıdır. Vergi dairesi açısından vergi borcuna yetecek mal, hak ve alacaklar tespit edilmiş olurken, vergi borçlusu açısından, haczedilecek olan kıymetleri kendisinin seçme olanağı bulunmaktadır. Ancak haczedilecek malların tespiti hususunda vergi dairesinin takdir yetkisinin olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

1.2.1.4. Tasarrufun İptali

Bir vergi borçlusunun malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisi, borçlunun iflasına karar verilmesi veya mallarının haczedilmesi gibi durumlarda sınırlandırılmış olmaktadır. Tasarruf yetkisinin bu şekilde sınırlandırılacağı ihtimalini dikkate alan vergi borçlusu, bu durumun önüne geçmek için mal kaçırmak kastıyla birtakım hukuki işlemlerle malvarlığını azaltabilmektedir²¹⁴. Vergi alacağı başta olmak üzere kamu alacağını güvence altına almak amacıyla 6183 sayılı AATUHK’da yer verilen bir diğer koruma önlemi tasarrufun iptali müessesesidir. Mezkûr Kanun’un 27, 28 ve 29’uncu maddelerinde yer alan bağışlamaların ve ivazsız tasarrufların hükümsüz sayılarak iptal edileceği belirtilmektedir. Mezkûr Kanun’da belirtilen tasarrufların açılacak dava ile hükümsüz saydırılması suretiyle kamu alacağının tahsili sağlanmaya çalışılmaktadır. Böylece, kamu borçlusunun yaptığı birtakım tasarruflar yüzünden kamu alacağının kısmen ya da tamamen imkânsız hale gelmesi önlenmektedir. Tasarrufları iptali müessesesi, kamu alacaklarının tahsilinin kamu borçlusunun davranışları sebebiyle tehlikeye girmesine neden olan, bir başka ifadeyle mal kaçırma sayılan hukuki tasarrufların önlenmesine ilişkindir²¹⁵. Bir başka ifadeyle iptal davası, borcunu ödemeyen borçlunun, alacaklısını zarara uğratma gayesiyle malvarlığından değer çıkarmak üzere giriştiği tasarrufların mahkeme hükmü ile kamu alacaklısı açısından geçersizliğini tespit ettirme amacı

²¹⁴ Hakan Albayrak, Serkan Ağar. “Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku Ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması”. TBB Dergi, Sayı 24, 2016, s.441.

²¹⁵ Yusuf Karakoç Kamu İcra Hukuku, s.366.

taşımaktadır. Bu tespit, dava konusu değerler üzerinden kamu alacaklarının tahsilini sağlayacaktır²¹⁶.

Kanun'da belirtilen tasarrufların iptal edilebilmesi, borçludan kaynaklanan birtakım sübjektif şartların varlığına bağlıdır. Bu şartların ortak özelliği ise kamu borcunun ödenmeme ihtimaline karşı güçlü emareler oluşturmalarıdır²¹⁷.

Mal bildirimi yükümlülüğünün temas ettiği hususlardan biri de tasarrufların iptali müessesesidir. 6183 sayılı AATUHK'nın 27'nci maddesinde mal bildirimi yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen veya hapsen tazyik edilmesine rağmen mal beyanında bulunmayan, malı bulunmadığını bildiren veyahut bildirimde bulunduğu malların borcuna yetersizliği anlaşılan vergi borçlularının, ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinden sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların hükümsüz olduğu belirtilmektedir. Buna göre ödenmemiş bir vergi borcu için kendisine ödeme emri gönderilen vergi borçlusunun on beş gün içinde mal bildiriminde bulunmaması, ödeme süresinden itibaren geriye doğru iki yıl içinde ve ödeme süresinden sonra yaptığı bağışlama ve ivazsız tasarrufların iptal sebebidir. İvazsız olmamakla birlikte Kanun'da bağışlama sayılan tasarruflar²¹⁸ da iptal kapsamındadır.

2004 sayılı İİK'da mutata sayılan hediyeler²¹⁹ bağışlama olarak kabul edilmezken 6183 sayılı AATUHK'da buna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle borcunu ödeyemez vaziyette olduğu görülen vergi borçlusunun yapmış olduğu mutata nitelikteki hediyeler dahi olsa bağışlamaların 6183 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi gereğince iptale tabi olduğunu kabul etmek gerekir. İki kanun arasındaki bu farklılık,

²¹⁶ Ersan Öz-Bülent Demirtaşoğlu. "Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufların İptali Davaları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 3(10), 2012, s.38.

²¹⁷ İrfan Barlas. "Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları Açısından Verilmesi Mutata Hediyelerin Durumu İle Yakın Akraba Arasındaki İvazlı Tasarrufları Bağışlama Kabul Eden Hükmün Eleştirisi". *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 399, 2016, s.84,

²¹⁸ 6183 sayılı AATUHK'nın 28'inci maddesine göre bağışlama sayılan tasarruflar;
Yirmi yedinci maddenin tatbiki bakımından aşağıdaki tasarruflar bağışlama hükmündedir:
1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhrî hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.

²¹⁹ Mutata sayılan hediyeler örnek olarak doğumgünü hediyeleri, nişan ve düğün hediyeleri örnek gösterilebilir. Bunlar gibi belirli bir nedene bağlı olarak verilen hediyeler bağışlama olarak kabul edilmemektedir. Ancak bu hediyelerin miktarının, alışlagelmiş (âdet) olarak verilen hediye miktarlarını aşmaması gerekir. Ayrıca miktarın aşıp aşılması konusunda borçlunun durumunun da dikkate alınması gerekir. İsviçre hukukunda da benzer durum söz konusudur. Örneğin oğlu lise diplomasını ya da derecesini aldığı anda kendisine hediye olarak alınan araba sıradan/olağan bir hediye olarak kabul edilmemektedir. Güray Erdönmez, *Schenkungsanfechtung Nach Türkischer Schuldbetreibung und Konkursrecht*, Law and Justice Review, 6 (11), 2015, s.66-67.

kanun koyucunun hukuk sistemimiz içinde kamu alacaklarının daha öncelikli olarak kabul etmesiyle açıklanabilir²²⁰.

6183 sayılı AATUHK'nın 29'uncu maddesi hükümsüz sayılacak diğer tasarruflara yer vermektedir. Bu madde gereğince tasarrufların hükümsüz sayılabilmesi için vergi borçlusunun mal bildirimine ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmemiş olması gerekmektedir. Aynı Kanun'un 27'nci maddesinde olduğu gibi vergi borçlusu süresi içinde mal bildiriminde bulunmaz veya hapisle tazyik edilmesine rağmen mal bildiriminde bulunmaz veyahut beyan ettiği malların borcuna yetmediği anlaşılmaması durumunda kanunda belirtilen tasarruflar²²¹ hükümsüz sayılacaktır. Söz konusu tasarrufların iptal edilebilmesi için ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren iki yıl içinde ya da ödeme süresinden sonra yapılmış olması şartı bulunmaktadır.

İptal davası açılabilmesi ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus vergi alacağının hiçbir suretle tahsil olanağının kalmamış olması gerektiğidir. Ödeme emrine konu olmuş, teminata bağlanmış, hakkında ihtiyati haciz ya da ihtiyati tahakkuk süreci başlatılmış olan vergi alacakları için iptal davası açılması söz konusu değildir²²².

Süresi içinde mal bildiriminde bulunan ve bildirdiği malları borcuna yeten vergi borçlusunun yukarıda bahsi geçen tasarrufları ile ilgili olarak herhangi bir iptal söz konusu değildir. Vergi borcunu ödemeyen ve ödemekten kaçınan vergi borçlularının vergi alacağını tehlikeye düşürecek hukuki işlemleri iptal edilerek hükümsüz kılınmaktadır. Tasarrufların iptalinin maddi şartlarından biri olan mal bildiriminde bulunmama fiili, vergi borçlusunu sadece ödeme süresinden sonra yaptığı tasarruflar için değil ödeme süresinin başlamasından sonra geriye dönük olarak iki yıl içinde yaptığı tasarruflardan da sorumlu tutmaktadır.

Mal bildiriminde bulunmamanın sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde bir yandan mal bildiriminde bulunmayan vergi borçlusu hapisle tazyik yaptırımını uygulanmak suretiyle mal bildiriminde bulunmaya zorlanırken diğer yandan vergi alacağının

²²⁰ İrfan Barlas, a.g.e., s.88.

²²¹ 6183 sayılı AATUHK'nın 29'uncu maddesi:

Amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikına 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 tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür:

1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
2. Borca karşılık para veya mütat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,
3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.

²²² Fatih Saraçoğlu, İsmail Engin ve Cem Barlas, Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C.9, S.2, 2017, ss.64-65.

korunması amacıyla ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz ve tasarrufun iptali gibi güvence önlemleri de uygulanarak vergi borçlusu, ağır sonuçlarla karşı karşıya bırakılmaktadır.

1.2.2. Mal Bildiriminde Bulunmamanın Cezai Yaptırımı

6183 sayılı AATUHK'nın 60'ıncı maddesi gereğince kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, on beş gün içerisinde borcunu ödemez ve mal bildiriminde bulunmaz ise mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik edilmektedir. Buradaki hapis yaptırımı borçluyu hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırma değil, yükümlülüğünü yerine getirmeye zorlama amacını taşımaktadır. Bir başka ifadeyle hapsen tazyik, vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi borçlusunu mal bildiriminde bulunmasını zorlamaya yönelik kabul edilmiş geçici bir tedbir olma niteliğindedir²²³. Genel icra hukuku bakımından değerlendirildiğinde de tanımı yapılmayan tazyik hapsi, borçlunun bir yükümlülüğün gereğini yerine getirmesi sağlanıncaya kadar uygulanan, edim yerine getirilince de geçici olarak kaldırılan borcun tamamı ödendikten sonra bütün sonuçlarıyla ortadan kalkan, özgürlüğü kısıtlayıcı bir yaptırım, bir şeyi yapmaya zorlayan bir tedbir olarak ifade edilebilir²²⁴.

Hapisle tazyik yaptırımını ceza hukuku anlamında değerlendirdiğimizde bir ceza olduğunu söylemek mümkün değildir. Zira vergi borçlusu on beş günlük sürenin sonrasında mal bildiriminde bulunması halinde borçlunun hapisle tazyik edilmesine hemen son verilmektedir. Bir başka deyişle mal bildiriminde bulunulmasıyla hapisle tazyik yaptırımı konusuz kalmaktadır. Hapisle tazyik yaptırımının ceza hukuku anlamında bir ceza olması durumunda vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmuş olması, bu yaptırımın vergi borçlusuna çektirilmesine engel olamayacaktır. Öte yandan hapisle tazyik yaptırımı ceza mahkemesi tarafından değil icra mahkemesi tarafından verilmektedir. Bunun yanı sıra kanun koyucu, mal bildiriminde bulunmama fiiline karşı hükmolunan hapisle tazyik yaptırımını 6183 sayılı AATUHK'nın "yasaklar ve cezalar" kısmında değil "cebren takip ve tahsil esasları" kısmında belirtmiştir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında hapisle tazyik yaptırımının bir ceza olmadığı yönündeki görüş kuvvetlenmektedir²²⁵.

²²³ Yusuf Karakoç, Kamu İcra Hukuku, ss.180 - 181.

²²⁴ İsmail Duygulu, Genel Olarak İcra İflas Suçları, Legal Hukuk Dergisi, S.35, 2005, s.3967.

²²⁵ Z. Özen İnci, a.g.e., s. 80.

Hapisle tazyik yaptırımı ceza hukuku anlamında bir suç olmamakla birlikte, bu düzenlemenin hukuki niteliği konusu doktrinde tartışmalı bir konudur. Mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle hükmolunan hapsen tazyik yaptırımı adli tedbir²²⁶, disiplin hapsi²²⁷ veya zorlama hapsi olarak farklı isimlerle nitelendirilmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda hapisle tazyikin tanımına yer verilmemiştir. Ancak hapisle tazyikin de disiplin hapsi²²⁸ gibi seçenek yaptırımlara çevrilemeyen, ön ödeme uygulanamayan, tekerrüre esas olmayan, koşullu salıverme hükümleri uygulanamayan, ertelenemeyen ve adli sicil kayıtlarına geçirilmeyen hapis olduğu kabul edilmektedir²²⁹.

Tazyik kelimesi Arapça “zîk” kökünden gelmekte olup, kelime itibarıyla darlaştırma, sıkıştırma, icbâr etme, sıkıntı ve ıztırâb vermek anlamlarını ihtiva etmektedir²³⁰. Türk Dil Kurumu ise tazyik kelimesini manevi baskı, zorlama ve zarara sokma şekilde tanımlamıştır. Bu nedenle hapsen tazyik, doktrinde zorlama hapsi şeklinde de ifade edilmektedir. Anlam itibarıyla bakıldığında tazyik kelimesi, zorlama anlamını da kapsamakla birlikte iki kavram birbirini birebir karşılamamaktadır. Tazyik kelimesinin diğer anlamları da dikkate alındığında tazyik kelimesinin daha kuvvetli bir etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Kanun koyucunun mal bildiriminde bulunmama fiili için hapsen tazyik gibi bir yaptırımı uygun görmesi ve vergi borçlusu üzerinde yaratmak istediği baskının kuvvetli olduğunu vurgulamak için tazyik kelimesini kullanması, 6183 sayılı Kanun'un çıkarıldığı günün şartlarında mal bildirimini yükümlülüğün vergi alacağının tahsili bakımından önemli olması ile açıklanabilir. Günümüz şartları ile karşılaştırıldığında vergi borçluları tazyik anlamını karşılayacak şekilde kuvvetli bir baskıya maruz kalmamaktadırlar. Bunun temelindeki neden, devletle mükellef arasındaki ilişkinin mükellef odaklı bir görüşe dönüşmesi olarak açıklanabilir. Ayrıca vergi dairesinin çeşitli elektronik sistemlerle mükelleflerin (vergi borçlularının) mal varlığını tespit edebiliyor olmasının da etkisi büyüktür.

²²⁶ Talih Uyar, İcra ve İflas Hukukunda Suç Sayılan Fiiller, 1987, s. 190.

²²⁷ YCGK, E.2006/16-220, K. 2006/231, ve 14.11.2006 tarihli kararda disiplin hapsi için yapılan tanımın hapsen tazyik yaptırımını da kapsadığı belirtilmektedir. Legal Online Veritabanı, Erişim Tarihi 06.04.2022.

²²⁸ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre disiplin hapsi, kısmî bir düzeni korumak amacıyla yaptırım altına alınmış olan fiil dolayısıyla verilen, seçenek yaptırımlara çevrilemeyen, ön ödeme uygulanamayan, tekerrüre esas olmayan, şartla salıverme hükümleri uygulanamayan, ertelenemeyen ve adli sicil kayıtlarına geçirilmeyen haptir.

²²⁹ Mahmut Coşkun, a.g.e., s.723.

²³⁰ Şemseddin Sami, Kâmûs-ı Türkî, İdeal Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Benzer şekilde disiplin hapsine kanunda tazyik hapsi denildiği de belirtilmektedir²³¹. Disiplin hapsinin kısmî düzeni korumak amacıyla yaptırım altına alınan fiil dolayısıyla verildiği dikkate alındığında, mal bildirimi yükümlülüğünün de aynı amaca yönelik olduğu söylenebilir. Şöyle ki mal bildirimi yükümlülüğü vergi alacağının tahsilini daha hızlı yapılabilmesine katkı sağlamak suretiyle kamu hizmetlerinin devamlılığını ve dolayısıyla kamu düzeninin sağlanması amacına hizmet etmektedir.

6183 sayılı Kanun'da sadece hapsen tazyik kavramına yer verildiğinden kavram karışıklığı meydana gelmemektedir. Ancak İcra ve İflas Kanunu'nda hapsen tazyik ile birlikte disiplin hapsi kavramı da kullanılmaktadır. Bununla yanı sıra gerek tazyik hapsinin gerekse disiplin hapsinin tanımına yer verilmeyerek, her iki kavram arasında ne gibi farklılığın olduğu hususunda da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Doktrinde disiplin hapsine ilişkin kullanılan tanım, Ceza Muhakemeleri Kanunu kapsamında yer verilen tanımdır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus söz konusu Kanun'da disiplin hapsi tanımının yer aldığı 2'nci maddenin başında "Bu Kanunun uygulamasında..." ifadesine yer verilerek yapılan tanımın söz konusu Kanun'daki kullanımı²³² için olduğu vurgulanmıştır. Buradaki tanımın diğer tüm kanunlar bakımından geçerli olması beklenemeyeceğinden dolayı İcra ve İflas Kanunu'nda da disiplin hapsi ile tazyik hapsinin tanımının yapılması veyahut disiplin hapsi için Ceza Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılması doğru olacaktır.

İcra ve İflas Kanunu'nda disiplin hapsi ve tazyik hapsi kavramlarının kullanım farklılığını belirten görüş de bulunmaktadır. Bu görüşe göre kanun koyucu, kişiye yükümlülük yüklediği ve bu yükümlülüğün yerine getirilmediği durumda disiplin hapsini

²³¹ "Kişinin yükümlülüğe aykırı davranmamak konusunda mecburiyeti bulunmamaktadır. Ancak, kişi bazı durumlarda bir yükümlülüğe uygun davranmaya belli ölçüde icbar edilebilmektedir. Başka bir deyişle, kişi, bazı durumlarda yükümlülüklerinin gereğini yerine getirmesini sağlamak için, belli ölçüde icbar edilebilmekte ve bu amaçla bir süreye kadar hürriyetinden yoksun bırakılabilmektedir. Bu 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. Kişi kendisine terettüp eden yükümlülüğün gereğini yerine getirmeye zorlanmak amacıyla ancak belli bir süreye kadar hürriyetinden yoksun bırakılabilecektir. 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" (İzzet Özgenç, Ceza Hukuku Genel Hükümler, sh.594 vd.)

²³² Kanun gerekçesinde disiplin hapsinin, "Kısmi bir düzeni, örneğin mahkemenin, disiplin, düzen ve yüceliğini (mehâbetini) veya yargılamanın esenlikle yürütülmesini sağlamak üzere mahkeme başkanı veya hâkime verilmiş olan hapis cezası yaptırımını uygulamak yetkisinin anlamı ve sonuçlarını belirtmek üzere bu yaptırımın disiplin hapsi olduğunun her hâlde ayrıca belirlenmesi uygun görülmüş ve niteliği açıklanmıştır." Şeklinde belirtilmiştir. (Kubilay Taşdemir, Ramazan Özkepir, Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi (4. Baskı), Turhan Kitapevi, Ankara, 2010, s.40).

(m.339) kabul etmiş iken, yükümlülüğü bulunan kişinin bu yükümlülüğünü yerine getirmesi amacıyla zorlamayı istediği durumlarda tazyik hapsini kabul etmiştir²³³.

Hapsen tazyik yaptırımı ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir diğer konu, borç için hapis yasağı ilkesinin ihlal edilip edilmediğidir. Mal bildiriminde bulunmama fiiline kanunda öngörülen hapsen tazyik yaptırımı borç için hapis yasağı ilkesinin²³⁴ ihlali niteliğinde değildir. Çünkü borç için hapis yasağı, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ile ilişkilidir. Vergi icra hukuku bakımından mal bildiriminde bulunmama fiili ise sözleşmeden değil kanundan doğan bir yükümlülüğün yerine getirilmemesidir. Bu nedenle hapsen tazyik yaptırımının düzenlenmesi ile korunmak istenen hukukî yarar kamu düzeni olup, borçlu borcunu ödemediği için değil kanundan doğan bir yükümlülük olan mal bildiriminde bulunmadığı için hapisle tazyik edilmektedir²³⁵. Ancak amaç, vergi borçlusuna hürriyeti bağlayıcı ceza vermek olsa idi mal bildiriminde bulunduğu takdirde cezadan kurtulabilmesi mümkün olmazdı²³⁶.

Vergi borcunu ödemeyen vergi borçlusunun hapisle tazyik edilebilmesi için öncelikle vergi borçlusuna “mal bildiriminde bulunulmaması halinde mal bildiriminde bulununcaya kadar üç aya kadar hapisle tazyik olunacağı” ifadesinin de yer aldığı bir ödeme emri tebliğ edilmiş olmalıdır. Aksi takdirde vergi borçlusu hapisle tazyik edilemeyecektir. Usulüne uygun olarak kendisine ödeme emri gönderilen vergi borçlusunun kanunda öngörülen on beş günlük süre içinde vergi borcunu ödememesi ve vergi borcunu ödememekle birlikte mal bildiriminde de bulunmamış olması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun’un 60’ıncı madde metninde²³⁷ “ve” bağlacı kullanılmak suretiyle her iki durumun da gerçekleşmesi gerektiği kanun koyucu tarafından vurgulanmıştır. Ancak yaptırıma bağlanan fiillerin neler olduğunun daha net anlaşılabilmesi ve bu hususta çıkabilecek tartışmaların bertaraf edilebilmesi bakımından kanuni tanımın “*Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, on beş günlük müddet içinde borcunu ödemediği gibi mal bildiriminde bulunmazsa*” şeklinde değiştirilmesine ilişkin görüş de bulunmaktadır²³⁸.

²³³ Adem Baştürk, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanununda Düzenlenen İcra Suçları (Yayınlanmamış YL Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2019, s.21.

²³⁴ Borç için hapis yasağı ilkesinin kanuni dayanağı Anayasanın 38’inci maddesinin 8’inci fıkrası olup, “Hiç kimse yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.” Şeklinde ifade edilmiştir.

²³⁵ Z. Özen İnci, a.g.e. s. 84.

²³⁶ Nilgün Serim, a.g.e., s. 12.

²³⁷ “...15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde...”

²³⁸ Kemal Aykaç, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1976, s.251.

Mal bildiriminde bulunmuş olmakla birlikte mal bildiriminin kanunda belirtilen unsurları taşıyamaması halinde vergi borçlusu mal bildiriminde bulunmamış sayılacağından bu durumda da hapisle tazyik yaptırımıyla karşı karşıya kalacaktır.

Süresi içinde mal bildiriminde bulunmayan vergi borçlusu hakkında hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini izleyen on beş günlük müddetin bitmesinin akabinde alacaklı vergi dairesinin yazılı talebi üzerine icra hâkimi²³⁹ tarafından verilir. Bu kararlar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur.

Hapisle tazyik, temelde bir disiplin hapsi niteliği taşıdığı için kişi hakkında, azami sınırı belli olan bir süreye kadar hürriyetinden yoksun bırakılmanın dışında, hak yoksunluğu gibi başka herhangi bir hukuki sonuç doğurmamaktadır²⁴⁰.

Borçlu hakkında hapsen tazyik kararı verilmesi vergi dairesince vergi borçlusuna ait olduğu tespit edilen mal ve haklar üzerine haciz konulmasına engel değildir²⁴¹. Ancak borçlunun borca yeter miktarda menkul malları haczedilmesi durumunda mal beyanında bulunmadığından dolayı ceza verilemeyeceği Yargıtay kararınca²⁴² belirtilmiştir.

2. GERÇEĞE AYKIRI BİLDİRİMDE BULUNMANIN HUKUKİ TEMELLERİ

6183 sayılı AATUHK'nın "Yasaklar ve Cezalar" başlıklı ikinci bölümünde tüm alacaklarını güvence altına almak ve tahsilini sağlamak amacıyla birtakım yasaklar²⁴³ düzenlemiştir. Söz konusu yasaklar vergi icra hukuku suçlarını oluşturmaktadır. Mezkûr Kanun'un 107 ile 114' üncü maddeleri arasında yer alan bu fiilleri "Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları" şeklinde tek bir başlık altında toplayan görüş bulunmaktadır. Tek bir başlık altında toplanmanın gereği ise suç tiplerinin incelendiğinde her suç tipinde failin gerçekleştirdiği hareketin kamu alacağının tahsiline engel olacak nitelikte olması şeklinde belirtilmektedir²⁴⁴. Bu suç tipleri ile korunması amaçlanan hukuksal değer, kamu alacağının tahsil edilebilmesini sağlamak ve bunun önündeki

²³⁹ 6183 sayılı Kanunu'nun 60'ıncı maddesinde "icra tetkik mercii hâkimi" ifadesi kullanılmaktadır. Ancak 12.2.2004 tarihli ve 5092 sayılı Kanunun 11' inci maddesiyle İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan "icra tetkik mercii", "tetkik mercii" ve "mercii" ibareleri "icra mahkemesi"; "icra mercii hâkimi" ve "mercii hâkimi" ibareleri "icra hâkimi" olarak değiştirilmiştir. Buna istinaden "icra hâkimi" ifadesi kullanılmıştır.

²⁴⁰ Mahmut Coşkun, a.g.e., s.724.

²⁴¹ Mahmut Coşkun, a.g.e. s, 75.

²⁴² Yargıtay 12. Hukuk Dairesi E.1986/1450, K.1986/1721, T. 14.02.1986. Legal Online Veri tabanı, Erişim Tarihi 05.04.2022.

²⁴³ Buradaki yasaklar, sırrın ifşası (madde 107), artırmalara katılamayacak ve artırmalardan mal satın alamayacak olanlar (madde 108), takdir muamelelerine ve kararlara iştirak edemeyecek olanlar (madde 109), amme alacağının tahsiline engel olanlar (madde 110), gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar (madde 111), mal edinme ve artmalarını bildirmeyenler (madde 112), amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmeyenler (madde 113), istenecek bilgileri vermeyenler (madde 114) şeklindedir.

²⁴⁴ Burak Pınar, Pınar Bacaksız, "5237 sayılı Ceza Kanunu'ndan Sonra Kamu İcra Suçlarının Durumu, (III-Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları), Medeni Usul ve İcra İflâs Hukuku Dergisi, Sayı 9, 2008, s.112.

engelleri kaldırmaktır. Bir başka ifadeyle, bu suçların düzenlenme amacı kamu hizmetlerinin finansal kaynaklarını, dolayısıyla kamu düzenini ve kamu yararını korumaktır²⁴⁵.

6183 sayılı AATUHK gerekçesine bakıldığında gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlara ilişkin hükmün gerekçesi “Amme hizmetleri masraflarının karşılığını teşkil eden ve rüchaniyeti ilmen de kabul edilen kamu alacakları için de böyle bir hükmün kabulü zaruri görülmektedir.” şeklinde belirtilmektedir. Bir başka ifadeyle, genel icra hukukunda yer alan aynı hükmün (2004 sayılı İİK md.338), özel alacaklara göre daha önem arz eden kamu alacakları için de zorunlu olduğu vurgulanmıştır.

Vergi borçluları özelinde tüm kamu borçluları için düzenlenen yasaklar alacağın tahsiline engel olma, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma, mal edinme ve artırmalarını bildirmeme ve istenecek bilgileri vermeme yasaklarıdır. Aynı kapsamda amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmeyenler için de düzenleme yapılmış olmakla birlikte bu fiil sadece vergi borçluları/kamu borçluları tarafından değil herkes tarafından gerçekleştirilebilmektedir.

Mezkûr Kanun’un yasaklar ve cezalar bölümünde yer alan düzenlemelerin daha çok mal bildirimini yükümlülüğüne ilişkin olması dikkat çekicidir. Bunlardan ilki gerçeğe aykırı bildirimde bulunmaktır. Anılan Kanun’un 111’inci maddesi “Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Kanun’un 60’ıncı maddesinde mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin hapisle tazyik edileceği belirtilmiştir. Malı olduğu halde olmadığını beyan eden kişinin mal bildiriminde bulunmayan kişiden daha iyi niyetli olduğu kabul edilemez²⁴⁶. Bu nedenle gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar için kanunda, bir ceza olmayan hapisle tazyikten daha ağır bir yaptırım olarak hapis cezası hükmolunmuştur.

2.1. GERÇEĞE AYKIRI BİLDİRİMDE BULUNMA SUÇUNUN UNSURLARI

Öncelikle haksız bir fiilin ceza hukuku anlamında bir suç olarak nitelendirilebilmesi için bir suçun taşıması gereken tüm unsurlarını barındırması gerektiği

²⁴⁵ Burak Pınar, Pınar Bacaksız, a.g.e. s, 115.

²⁴⁶ Mahmut Coşkun, a.g.e. s, 1162.

belirtilmelidir. Bu unsurlardan birini taşımayan haksız fiil, suç olarak nitelendirilemez²⁴⁷. Suçun genel yapısı dikkate alındığında bir suç olarak kabul edilen gerçeğe aykırı bildirimde bulunma fiilinin de suçun unsurlarını taşıması gerekmektedir.

Bir haksız fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için taşıması gereken unsurlar suçun genel unsurları olarak ifade edilmektedir. Ceza hukukunda suçun genel unsurlarının tasnifi konusunda tam bir fikir birliği bulunmamaktadır²⁴⁸. Doktrinde suçun unsurlarını iki, üç, dört, altı, sekiz olarak kabul eden görüşler bulunmaktadır^{249,250}. Ancak doktrinde daha sık olarak karşılaşılan tasnifte suçun dört genel unsuru olduğunu kabul edilmektedir. Suçun genel unsurlarını dört olarak kabul eden görüşe göre unsurlar kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık şeklindedir²⁵¹. Çalışmada da bu görüş benimsenerek, 6183 sayılı Kanun'da yer alan ve çalışma kapsamında incelenecek suçlar, suçun tasnifi bakımından kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olarak ele alınacaktır.

2.1.1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur, suçların kanuniliği ilkesinin bir doğal bir sonucudur²⁵². Bununla beraber, suçlarda kanunilik ilkesinin geçerli olması nedeniyle ayrıca bir unsur olarak kanuni unsura yer olmadığını savunan görüşler de bulunmaktadır²⁵³. Ancak kanun tarafından sınırlı bir şekilde tespit edilemeyen ve suç adını taşımayan bir fiilin suç sayılamayacağını göstermek ve kanun tarafından suç olarak gösterilmeyen hukuka aykırı fiillerle suçlar arasındaki açık farkı ortaya koyabilmek için suçun unsurları arasına kanuni unsuru dâhil etmek gerekmektedir²⁵⁴.

Türk doktrinde genellikle kanuni unsur olarak adlandırılmakla²⁵⁵ birlikte bu unsur tipiklik olarak da ifade edilmektedir. Bir fiilin kanuni tipteki haksızlığın tanımıyla

²⁴⁷ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2007, s.380.

²⁴⁸ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s.270.

²⁴⁹ Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, 2012, s.208.

²⁵⁰ Suçun unsurlarının tasnifi konusunda daha detaylı bilgi için bakınız, Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 18. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2018, ss.223-227.

²⁵¹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, a.g.e. s. 377. Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, 2012, s.208. Sulhi Dönmezer ve S. Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, c.1, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1997, s.449. Hakan Arslaner, Demet Akdeniz, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı, Sayıştay Dergisi, Sayı 95, 2014, s. 93. ss.91-113.

²⁵² Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s. 20.

²⁵³ Hasan Gerçek, Yorumlu ve Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, 3. Baskı, Seçkin yayınevi, Ankara, 2017, ss.93-97. Kayıhan İçel, a.g.e. s, 227. İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s.159.

²⁵⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s. 20.

²⁵⁵ Sulhi Dönmezer, S. Erman, a.g.e., 495.

örtüşmesi ile tipiklik gerçekleşmiş olmaktadır. Geniş anlamda tipiklik²⁵⁶ kavramıyla, suçta kanunilik ilkesi arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Anayasanın 38’inci maddesi ve Ceza Kanunu’nun 2’nci maddesinde yer alan “kanunsuz suç olmaz ilkesi” cezalandırılabilirliğin bağlantı noktasının bir suç tipi olduğunu ortaya koymaktadır. Kanunilik ilkesi²⁵⁷ gereğince kanun koyucu hangi fiillerin suç teşkil ettiğini açık bir şekilde kanunda göstermelidir²⁵⁸. Buna göre kanuni unsur, bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için, bu fiilin ceza tehdidi taşıyan kanundaki açık bir tarife veya tipe uygun olması şeklinde tanımlanabilir²⁵⁹. Bir başka ifadeyle kanunda suç olarak tanımlanmayan bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılması mümkün değildir.

Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunun kanuni unsuru, 6183 sayılı AATUHK’un 111’inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre “Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunun gerçekleşebilmesi için vergi borçlusu tarafından yapılan hareketin kanunda belirtilen tipe uygun olması gerekmektedir. Buna göre vergi borçlusunun öncelikle usulüne uygun olarak mal bildiriminde bulunmuş olmalıdır. Vergi borçlusu tarafından usulüne uygun olarak yapılan bildirimin gerçeğe uygun olmaması durumunda söz konusu suç oluşabilecektir. Aksi halde gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun varlığından bahsedilmesi mümkün olmayıp bu durum yargı kararlarında da belirtilmektedir²⁶⁰. Mal bildiriminde bulunulmuş olmakla birlikte, mal bildiriminin gereken unsurları içermemesi durumunda Yargıtay, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun değil, mezkûr Kanun’un 60’ıncı maddesinde yer alan mal bildiriminde bulunmama fiilinin olduğu ya da oluşabileceği yönünde görüşe sahiptir²⁶¹. Belirtilen yargı kararları İcra ve İflas Kanunu’nun 338’inci maddesinde yer alan gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma fiiline ilişkin olmakla birlikte 6183 sayılı Kanun’da da

²⁵⁶ Geniş anlamda tipiklik kavramıyla cezalandırılabilirliğin tüm koşulları kastedilmektedir. Buna göre kavram, haksızlık tipinin unsurlarını, hukuka aykırılığı, kusur ve objektif cezalandırılabilme koşullarını, şahsi cezasızlık sebeplerini kapsamaktadır.

²⁵⁷ Suçta ve Cezada kanunilik ilkesi, haksızlık niteliği taşıyan bir eylemin suç olarak düzenlenmesi ve bu suçun işleyenlerin karşılaştıkları yaptırımların kanun ile açıkça belirlenmesi demektir. Hasan Gerçeker, a.g.e., s.108.

²⁵⁸ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, a.g.e. s.96.

²⁵⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s. 20.

²⁶⁰ Yargıtay 8. Ceza Dairesi, E.1991/10948, K.1991/12205, T.05.12.1991; Yargıtay 8. Ceza Dairesi E.1993/3403, K.1993/5144, T. 06.05.1993; Yargıtay 8. Ceza Dairesi 1993/8410, K. 1993/9396, T. 28.09.1993; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E.2004/16-222, K.2005/6, T.08.02.2005; Yargıtay 16.Hukuk Dairesi, E.2004/9634, K. 2004/11328, T. 21.10.2004. Legalbank Online Veri Tabanı, Erişim Tarihi 21.04.2022.

²⁶¹ Yargıtay 8. Ceza Dairesi E.1995/320, K.1995/1204, T. 02.02.1995; Yargıtay 8. Ceza Dairesi, E.2000/12595, K.2000/11334, T. 15.06.2000. Legalbank Online Veri Tabanı, Erişim Tarihi 21.04.2022.

aynı nitelikte hükmün olmasına dayanarak konuya ilişkin söz konusu kararların belirtilmesinde sakınca görülmemektedir.

2.1.2. Maddi Unsur

Objektif unsurlar olarak adlandırılan maddi unsurlar, fiilin dış dünyadaki görünüş biçimini nitelendiren unsurlardır²⁶². Bu unsurlar, kanunda suç olarak tanımlanan tipe uygun bir fiilin gerçekleşmesini ifade etmektedirler²⁶³. Maddi unsur ifadesi, Türk doktrininde ilk defa Kunter tarafından kullanılmış olup hareket, netice ve illiyet bağı (sebebiyet alakası) olarak belirtilmiştir²⁶⁴.

Suçun maddi unsurları bakımından farklı tasnifler bulunmaktadır. Bazı görüşler²⁶⁵ suçun maddi unsurlarını, hareket, netice ve nedensellik bağı olarak ele alırken bazı görüşler²⁶⁶ fiil, netice, nedensellik bağı, fail, mağdur ve suçun konusu olarak ele almaktadır. Bu tasniflerin yanı sıra tasnif konusunda başkaca görüşler de bulunmaktadır²⁶⁷. Çalışmada kabul edilecek tasnifte fiil, netice ve nedensellik bağının yanı sıra fail, mağdur ve suçun konusu da ele alınacaktır. Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında fiili işlediği sırada suçun kanuni tarifesindeki unsurları bilmeyen kişinin kasten hareket etmiş olmayacağı belirtilmektedir. Buna göre, bir kişinin kasten hareket ettiğinin kabul edilebilmesi için fiili işlediği sırada suçun kanuni tarifesindeki maddi unsurları bilmesi gerekmektedir. Eğer suçun konusunda veya nitelikli hallerde hata kastı kaldırıyorsa, bu durum kastın kapsamıyla ilgilidir ve TCK'nın 30/1 maddesi düzenlemesi nedeniyle maddi unsurlar arasında yer almaktadır. Bu nedenle 5237 sayılı TCK'nın öngörmüş olduğu suç teorisiyle daha uyumlu olması bakımından yukarıda bahsedilen tasnif kabul edilecektir²⁶⁸.

²⁶²Mahmut Koca ve İlhan Üzülmmez, a.g.e. s.101; Hasan Gerçekler, a.g.e., s. 93.

²⁶³Yusuf Karakoç, a.g.e.,s.271.

²⁶⁴Nurullah Kunter, Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi (Hareket- Netice- Sebebiyet Alakası), İstanbul, 1955, s.3 aktaran, Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, Türk Ceza Hukuku Kanunu Şerhi, C.I, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 434.

²⁶⁵Hakan Arslaner ve Demet Akdeniz, a.g.e., s.93.; Uğur Alacakaptan, Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:372, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, ss.39-93; Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s. 271.

²⁶⁶İzzet Özgenç, a.g.e., s.159; Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, a.g.e, s.434; Hasan Gerçekler, a.g.e., s. 93.

²⁶⁷Suçun genel unsurlarını tipe uygun eylem olarak ifade edilmektedir .Kayıhan İçel, a.g.e., s. 263.; Soyaslan tarafından yapılan tasnifte suçun maddi unsurları hareket, suçun aktif sujesi (fail), suçun pasif süjesi (mağdur), zarar, suçun hukuki konusu, netice ve nedensel bağ şeklindedir. Doğan Soyaslan, a.g.e., ss.237-362. Koca ve Üzülmmez'e göre maddi (objektif) unsurlar fail, mağdur, suçun konusu, hareket, hareketin tür ve şekilleri, gerektiği takdirde netice olarak belirtmektedir. Mahmut Koca ve İlhan Üzülmmez, a.g.e. s.102. Ercan ise icra ve iflas suçları özelinde suçun unsurlarını fail, mağdur ve eylem olarak incelemiştir. İsmail Ercan, Uygulamacılar için İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017, s.857.

²⁶⁸Mahmut Koca ve İlhan Üzülmmez, a.g.e. s.102; Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya, Türk Ceza Hukuku Şerhi, a.g.e. s. 434.

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun maddi unsurları incelenmeden önce genel suç teorisinde yer alan maddi unsurlara kısaca değinmek faydalı olacaktır. Bir suçun işlenmiş sayılabilmesi için öncelikle dış âlemde değişiklik yaratan icraî veya ihmali bir hareket yapılmış olmalıdır. Buna göre bir insan hareketi (fiil) yoksa suçun varlığından da bahsedilemez²⁶⁹. Ayrıca dış dünyada gerçekleştirilen davranış, suçun kanuni tanımına uygun olmadığı sürece ceza hukuku bakımından önemli bir hareketten söz etmek mümkün değildir²⁷⁰. Suç teorisinde söz konusu edilen fiil, bir suçun tarifinde yer alan ve esas itibarıyla haksızlık teşkil eden bir fiildir. İnsan davranışının belli bir amaca yönelik olarak gerçekleşmesiyle davranış, fiil özelliği kazanmaktadır. Fiil, irade ile gerçekleştirilen bir insan davranışı olarak da belirtilebilir²⁷¹.

Suçun maddi unsurlarından bir diğeri de neticedir. Netice, hareket tarafından meydana getirilen ve kanuni tarifte yer alan dış âlemdeki değişikliktir²⁷². Benzer şekilde bir başka tanımlamaya göre netice, kendisine bağlı hukuki hükümler bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydana getirilmek veya engel olunmamak suretiyle oluşturulan dış âlemdeki değişikliktir²⁷³. Bazı suçlar açısından fiilin icra edilmesiyle suç tamamlanmış olmaktadır. Bu suçlara sırf hareket suçu denilmektedir. Öte yandan bazı suçlarda, salt fiilin icra edilmesinden ayrı olarak kanuni tarifte belirtilen neticenin meydana gelmesiyle suç tamamlanmış olmaktadır. Bu suçlar da neticeli suçlar olarak adlandırılmaktadır²⁷⁴.

Suçun bir diğeri maddi unsur nedensellik bağıdır. Bir kişinin hareketi ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasındaki hareket-netice ilişkisine nedensellik (illiyet) bağı denilmektedir. Hareket ile netice arasında uygun illiyet bağının kurulamaması halinde suçun işlenmiş sayılması mümkün değildir²⁷⁵. Bireyin iradi hareketi ile netice arasında nedensellik bağlantısının kurulabilmesi sorumluluk için zorunludur²⁷⁶. Nedensellik bağı, yalnız kanun tarafından açıkça aranan hallerde değil, bütün suçlarda, ağırlaştırıcı sebeplerde ve cezalandırılabilme şartlarında bulunması gerekmektedir²⁷⁷. Ancak nedensellik bağının bulunması bakımından neticesi harekete bitişik suçlar için durum farklıdır. Neticesi harekete bitişik suçlarda, hareket yapılmı,

²⁶⁹ Uğur Alacakaplan, a.g.e. s.9.

²⁷⁰ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, a.g.e. s. 111.

²⁷¹ İzzet Özgenç, a.g.e. s.160.

²⁷² Centel, Zafer, Çakmut, s.248.

²⁷³ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, a.g.e., s. 380.

²⁷⁴ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, a.g.e. s.382.

²⁷⁵ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.271.

²⁷⁶ Kayıhan İçel, a.g.e., s. 290; Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e. s.255.

²⁷⁷ Nurullah Kunter, a.g.e.,s 144; Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, a.g.e. ss.471.

bunun aralıksız ve doğrudan doğruya olan neticesi de kendiliğinden meydana geleceği için, hareket yapıldıktan sonra hareket ile netice arasında nedensellik bağının bulunup bulunmadığını ayrıca araştırmaya gerek kalmamaktadır²⁷⁸.

Maddi unsur bakımından ele alındığında gerçeğe aykırı bildiriminde bulunma suçunu oluşturan fiiller, kanuna göre borçludan istenen mal bildiriminin gerçeğe aykırı şekilde bildirilmesi ile borçlunun yaşayış tarzına uygun olmayan bir mal bildiriminde bulunmasıdır. Gerçeğe aykırı bir bildirim olan malın bildirilmemesi şekilde olabileceği gibi olmayan malın bildirilmesi şeklinde de olabilir²⁷⁹. Ayrıca mülga olan 238 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde borçlunun başkasının mallarını kendi malı olarak bildirmesi yahut mallar üzerinde üçüncü şahısların haklarını da aynı zamanda bildirmemesi, malı olduğu halde beyan ettiğinden başka malları olmadığını bildirmesi gibi hallerin borçlunun gerçeğe aykırı bildirim hususundaki kastının delili olarak belirtilmiştir²⁸⁰. Söz konusu tebliğ mülga olmakla birlikte 30.06.2007 tarihli Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1²⁸¹, de de aynı açıklamaya yer verilmiştir. Ancak gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunun oluşup oluşmaması hususunda genel tebliğ hükümlerinin bağlayıcılığı olmadığına dikkat çekilmelidir²⁸². Yargıtay'ın bu konudaki görüşü ise gerçeğe aykırı bildirimde bulunmanın, borçlunun başkasına ait mal, alacak ve hakları kendisine aitmiş gibi göstermesi veya kendisine ait mal, alacak veya hakları gizlemesi şeklinde oluşabileceği yönündedir²⁸³.

Bu fiillerin yanı sıra borçlu tarafından malların olduğundan daha fazla gösterilmesi durumunda gerçeğe aykırı mal bildirimde suçun oluşup oluşmayacağı yönünde farklı görüşler mevcuttur. Candan, alacaklı tahsil dairesinin borçlunun bildirmiş olduğu değerlerle yetinmeyip kendisinin değer tespit etme yetkisinin olmasına dayanarak olduğundan daha fazla değerde gösterilen mal bildiriminin suç oluşturmayacağı görüşündedir²⁸⁴. Öte yandan Pınar ve Bacaksız, tahsil dairesinden diğer malları kaçırmak

²⁷⁸ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, a.g.e. ss.472-473.

²⁷⁹ Zekiye Özen İnci, a.g.e., s. 93.

²⁸⁰ 18.12.1953 tarih ve 238 Nöl'lu Tahsilat Genel Tebliği (Mülga). Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 25.04.2022.

²⁸¹ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1, 30.06.2007 tarih ve 26568 no'lu Resmi Gazete. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 25.04.2022.

²⁸² Turgut Candan, a.g.e. s.373.

²⁸³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2005/17-109, K.2005/105, T. 27.09.2005. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 25.04.2022.

²⁸⁴ Turgut Candan, a.g.e. s.615.

amacıyla malların değerinin yüksek gösterilmesi durumunda gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun unsurlarının oluştuğunu belirtmektedirler²⁸⁵.

Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunun oluşup oluşmadığı hususunda ele alınması gereken önemli bir nokta, borçluya ait daha fazla mal, alacak veya hak bulunmasına karşın yapılan bildirimde daha azının gösterilmiş olmasıdır. Bu konuda borçlunun sadece borca yetecek miktarda bildirimde bulunması gerektiği yönünde açık hüküm bulunmaktadır. Buna dayanarak borçlunun tüm malvarlığını bildirmemesi suç olarak kabul edilemez. Kanunda açık bir hükme dayanmamakla birlikte öğretide, yapılan bildirimde istinaden borcun tahsil edilemeyeceği anlaşıldığında vergi dairesinin borçludan ek bir bildirimde bulunmasını talep etme yetkisi olduğu kabul edilmektedir²⁸⁶. Vergi dairesinin bu yetkisinin varlığı kabul edildiğinde borçlu tarafından yapılan bildirimin tüm varlığını bildirmemesi bu fiilin suç olarak kabul edilmemesini desteklemektir.

Yargıtay kararlarında borcuna karşılık bildirdiği malların borcu karşılayıp karşılamadığı araştırılmadan,²⁸⁷ başkaca malları olduğundan ve bunları bildirmediğinden bahisle borçlu hakkında gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunmaktan mahkmiyet kararı verilemeyeceği belirtilmektedir²⁸⁸. Bu karara göre öncelikle borçlunun mallarının borca yetip yetmediği araştırılmalıdır. Araştırma yapılmadan ve yapılan bildirimin borca karşılık gelip gelmediği tespit edilmeden borçlu hakkında mahkmiyet kararı verilemeyeceği yönüyle söz konusu kararın doğru olduğunu söylemek gerekir. Borçlunun mal bildiriminde gösterdiği malları dışında başkaca mallarının olması ancak yapılan bildirimin borca karşılık yeterli olmadığı durumda gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suretiyle suç oluşmaktadır. Borcu karşılar nitelikte yapılan bildirimde, borçluya ait diğer

²⁸⁵ Burak Pınar ve Pınar ve Bacaksız, a.g.e., s. 120.

²⁸⁶ Edip şimşek, a.g.e.,s 567; Mahmut Coşkun, a.g.e., s.717; Servet şamlıoğlu ve Yılmaz zbalcı, a.g.e., s.385; Turgut Candan, a.g.e.,s.369.

²⁸⁷ "...mal beyanında, mal varlığının tamamının bildirilmesine gerek olmayıp, borcu karşılar nitelikte mal bildiriminde bulunulmasının yeterli olduğu dikkate alındığında, sanığın 18.02.2009 tarihli mal beyanında bildirdiği menkul "Tıraktaş marka dört tonluk sa kasa römorkun" olup olmadığı araştırılıp varsa takip tarihi itibariyle değeri belirlenip, borcu karşılar nitelikte olup olmadığı, borcu karşıladığının tespit edilmesi halinde suçun oluşmayacağının kabulünün gerektiği, borcu karşılamadığının belirlenmesi durumunda ise bu kez, mal beyanında bildirmediği taşınmazları üzerinde hacizler bulunduğunun anlaşılması nedeniyle, taşınmazların değerlerinin üzerindeki diğer hacizli dosya alacaklarının karşılanmasını müteakip bu dosya borcu yönünden alacaklıyı tatmin edebilecek miktarda bir paranın kalıp kalmayacağı yönünde inceleme yapılarak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin edilmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile sanığın mahkmiyetine karar verilmesi isabetsiz olup, temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden hükmün kısmen istem gibi bozulmasına oybirliği ile karar verildi." Yargıtay 16.Hukuk Dairesi E.2012/6538, K.2012/9974, T. 27.11.2012. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 29.04.2022.

²⁸⁸ Yargıtay, 8. Ceza Dairesi, E.1995/17691, K.1996/625, T.22.01.1996; Yargıtay 8. Ceza Dairesi E.1994/12817, K. 1994/13512, T.28.11.1994; Yargıtay 17. Hukuk Dairesi, E.2004/8263, K. 2005/1179, T. 17.02.2005; Yargıtay 17. Hukuk Dairesi, E.2004/14028, K. 2005/583, T. 03.02.2005. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 29.04.2022.

malların gösterilmemiş olması durumunda suçun unsurları meydana gelmeyeceğinden bir suçun varlığından da bahsedilemez.

Borçlunun mallar üzerinde başkaca haciz olması nedeniyle bildirimde bulunmadığı mallar açısından ise gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçu kastının tayini bakımından öncelikle söz konusu malların değerlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Malların satışı halinde üzerindeki diğer alacakların karşılanmasının ardından, ilgili borcu yönünden alacaklıyı tatmin edebilecek miktarda bir paranın kalıp kalmayacağının tespiti yapılmalıdır. Tespit sonucunda bildirilmeyen hacizli malların değeri, diğer alacaklarını karşılamadığı ya da ancak karşılandığının belirlenmesi durumunda borçlu nezdinde gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suçu oluşmayacaktır²⁸⁹.

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunu oluşturan bir diğer fiil ise borçlunun yaşayış tarzına uygun mal bildiriminde bulunmamasıdır. Haczi olanaklı mal, hak ve alacağı bulunmayan borçlu mal bildiriminde geçim kaynaklarını belirtmek zorundadır. Bu şekilde mal bildirimini aracılığıyla borçlunun yaşam tarzı ortaya konulacağından yapılan bildirim ile yaşam tarzı arasındaki uyumsuzluk, bildirimin doğruluğunu tespit edebilmesini sağlayacaktır. Borçlu tarafından yapılan mal bildiriminin gerçeği yansıtmadığını kanıtlama yükü alacaklı tahsil dairesindedir. Alacaklı tahsil dairesi elindeki denetim olanaklarını, banka, tapu idaresi ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından edindiği bilgi ve belgelere dayanarak yapabilecektir. Ayrıca borçlunun basında ve sosyal medyada çıkan haber ve resimlerinden de bu doğrultuda yararlanılabilir²⁹⁰.

Gerçeğe aykırı bildiriminde bulunma suçu netice itibarıyla incelendiğinde kanunda bu fiil dolayısıyla bir zarar ya da sonucun çıkması şartı aranmamıştır. Kanunda belirtilen iki suç fiilinden birinin gerçekleşmesiyle suç gerçekleşmiş olacaktır. Fiilin gerçekleşmesinden sonra ayrıca bir neticenin varlığı aranmadığı için gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu bir tehlike suçudur²⁹¹.

Failin hareketi dolayısıyla sorumlu tutulabilmesi için fail ile hareket arasında nedensellik bağının bulunması gerekir. Ancak sonucu harekete bitişik suçlarda, özellikle tehlike suçlarında, hareket yapılır yapılmaz sonuç da kendiliğinden meydana geldiğinden, hareket yapıldıktan sonra artık hareketle-sonuç arasında nedensellik bağlantısının

²⁸⁹Yargıtay 16.Hukuk Dairesi E.2012/6538, K.2012/9974, T. 27.11.2012. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 29.04.2022.

²⁹⁰ Turgut Candan, a.g.e., s. 615-616.

²⁹¹ Hakan Arslaner ve Demet Akdeniz, a.g.e., s.107.

bulunup bulunmadığının ayrıca araştırılmasına gerek kalmamaktadır²⁹². Buna göre gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçu neticesi harekete bitişik suç olması dolayısıyla suçun oluşması bakımından ayrıca nedensellik bağının varlığı aranmamaktadır. Vergi borçlusunun kasten gerçeğe aykırı olarak mal bildiriminde bulunması suçun oluşması için yeterli olmaktadır.

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun faili vergi borçlusunun kendisidir. Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1²⁹³ 'de 6183 sayılı Kanun'un 111'inci maddesindeki cezanın, aşağıda belirtilenlere yönelik olduğu ifade edildiğinden, bu kimseleri suçun failleri olarak kabul edebiliriz. Buna göre kasten;

-Gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar,

-Bildirdiği malların borca yetmeyenler,

-Haciz veya satışının çok güç olacağı ve ilave mal bildirmesi ihtarına rağmen başka malı olduğu halde noksan bildirimde bulunanlar,

-Geçim kaynağı ve buna göre yaşayış tarzı bildirimlerini gerçeğe aykırı bir şekilde yapmış olanlar şeklindedir.

Genel icra ve iflas hukuku kapsamında Yargıtay bu suçun oluşabilmesi için bildirimin bizzat borçlu tarafından yapılması gerektiğini belirtmiştir²⁹⁴. Yargıtay başka bir kararında bu görüşünü de destekleyerek vekil tarafından yapılan mal bildiriminin gerçeğe aykırı olması dolayısıyla borçlunun sorumlu tutulamayacağı yönünde görüş bildirmiştir²⁹⁵. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 115'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre *"Bu suçlar bir hükmi şahsın idare ve muamelelerini görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, mümessil ve vekillerinden, tasfiye memurlarından idare meclisi reis ve azasından, murakıp ve müfettişlerinden veya müstahdemlerinden muameleyi yapmış olanlar hakkında hükmolunur."* Buna göre Kanun'un 110 ile 114'üncü maddelerinde belirtilen suçların, tüzel kişilerin idare ve muamelelerinin görülmesi sırasında olması halinde suçun cezası, suçu oluşturan işlemi yapmış olan gerçek kişi hakkında hükmolunacaktır. Bu gerçek kişi ise tüzel kişi ortakları, mümessil

²⁹² Nurullah Kunter, a.g.e s144, aktaran, Kayıhan İçel, a.g.e.s.291.

²⁹³ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1, 30.06.2007 tarih ve 26568 no'lu Resmi Gazete. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 25.04.2022.

²⁹⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2005/17-109, K.2005/105, T. 27.09.2005. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 25.04.2022.

²⁹⁵ Yargıtay 7.Hukuk Dairesi, E. 2002/1295, K. 2002/2915, T. 18.04.2002; Yargıtay 8. Ceza Dairesi E.1994/12817, K. 1994/13512, T. 28.11.1994. Legalbank Online Veri Tabanı, Erişim Tarihi: 26.04.2022.

ve vekilleri, tasfiye memurları, idare meclisi ve başkan üyeleri, murakıp ve müfettişleri veya müstahdemlerinden biri olarak belirtilmiştir. Ancak bu kişilere suçlardan dolayı ceza verilebilmesi için suçu oluşturan fiilleri gerçekleştirme konusunda yetkili olması da gereklidir. Örneğin sadece şirket ortağı sıfatını taşıması dolayısıyla bir anonim şirket ortağının kamu borçlusu şirketin mal edinimlerini bildirmeme eyleminden dolayı cezalandırılması düşünülemez²⁹⁶. Benzer şekilde yetkisiz şirket ortağı gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunu işleyemeyeceğinden bu suçun faili olamayacaktır.

Mağdur, suçun konusunun ait olduğu kimsedir. Sadece gerçek kişiler, bir suçun mağduru olabilirler. Tüzel kişiler, ancak suçtan zarar gören konumunda olabilir²⁹⁷. Ancak kanunun tanıdığı tüzel kişiliğin suçun mağduru (suçun pasif süjesi) olabileceği yönünde görüş de bulunmaktadır²⁹⁸. 6183 sayılı Kanun'un 107 ile 114'üncü maddelerinde belirtilen fiiller kamu alacağının tahsiline engel olacak niteliktedir. Bu suç tipleri ile kamu hizmetlerinin finansal kaynaklarını, dolayısıyla kamu düzenini ve kamu yararını korumayı amaçladığından bu suçların mağdurunun devlet hazinesi olduğu kabul edilmelidir²⁹⁹. Vergi alacağının tahsilinin yapılamaması dolayısıyla devlet hazinesi bundan doğrudan etkilenmiş olmakla birlikte devlet hazinesinin tüm kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olduğu dikkate alındığında toplumdaki tüm bireylerin mağdur olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Vergi tahsiline engel olma niteliği taşıyan fiiller bakımından mağdurun aynı olması ve dolayısıyla tekrara düşmemek amacıyla daha sonra ele alınacak suçlar açısından mağdur kavramına değinilmeyecektir.

2.1.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, işlenen fiil ile fail arasındaki psikolojik bağ olup suçun oluşabilmesi için olması gereken unsurlardır biridir. Aksi halde suçun varlığından bahsedilemez³⁰⁰. Bir başka ifade ile kişi ile gerçekleştirdiği davranış arasında manevi bir bağ yoksa bu davranış fiil niteliği taşımaz ve dolayısıyla bir suçun varlığından söz edilemez³⁰¹.

²⁹⁶ Turgut Candan, a.g.e.,s.618.

²⁹⁷ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya, Şerh, s.448.

²⁹⁸ Daha detaylı bilgi için bakınız.Faruk Erem, Ahmet Danişman ve Mehmet Emin Artuk, a.g.e., s. 240.

²⁹⁹ Burak Pınar ve Pınar Bacaksız, a.g.e.,s.117.

³⁰⁰ Mehmet emin Artuk, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya, Şerh, s.456.

³⁰¹ İzzet Özgenç, a.g.e., s.225.

Suçun manevi unsuru olarak akla ilk gelen kast ve taksirdir³⁰². 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda kast, olası kast, bilinçli taksir ve taksir olmak üzere dört çeşit manevi unsur bulunmaktadır³⁰³. Mezkûr Kanun’un 21’inci maddesinin birinci fıkrası kastı, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlamaktadır. Buna göre kast, bilme ve isteme olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Bilme, failin tipiklikte tespit edilmiş bulunan objektif nitelikteki bütün unsurlarını bilmesi gerektiğini ifade eder. Bir başka ifadeyle suçun maddi unsurları fail tarafından bilinmelidir. Kastın varlığı için suçun kanuni tarifinde yer verilen hareket ve neticenin bilinmesi, düşünülmesi ve öngörülmesi yeterli olmayıp, bunların fail tarafından istenmesi de gerekir³⁰⁴.

Türk Ceza Kanunu’nun 21’inci maddesinin ikinci fıkrasında olası kast “kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım olası kastta bilme unsuru anlamında öngörmenin yeterli olduğu, istemenin ise gerekli olmadığını açıkça belirtmektedir³⁰⁵. Bir başka ifadeyle, olası kast halinde bir suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların gerçekleşebileceği fail tarafından öngörülmektedir. Ancak olası kast, (doğrudan) kasttan farklı olarak somut olayda suçun maddi unsurlarının gerçekleşmesi, fail tarafından muhakkak değil, muhtemel addedilmektedir³⁰⁶.

TCK’nın 22’nci maddesinde taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Taksir, neticenin fail tarafından öngörülebilir olduğu halde öngörülmemesi şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, neticenin öngörüldüğü halde istenememesi şeklinde de olabilmektedir. İlk durum bilinçsiz taksir olarak nitelendirilirken, ikinci durum bilinçli taksir olarak nitelendirilmektedir³⁰⁷.

Manevi unsur bakımından ele alındığında gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Bu suçların taksirli şekli ayrıca kanunda düzenlenmemiştir³⁰⁸. Bu nedenle gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun taksirle işlenebilmesi mümkün değildir. 6183 sayılı Kanun’da fiilin kasten

³⁰² İzzet Özgenç, a.g.e., s.225.

³⁰³ Hasan Gerçeker, a.g.e., s.113.

³⁰⁴ Hakan Hakeri, a.g.e., s. 154-155.

³⁰⁵ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, a.g.e., s.160.

³⁰⁶ İzzet Özgenç, a.g.e., s.237.

³⁰⁷ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya, Şerh, s.456.

³⁰⁸ İsa Başbüyük, Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.16, Özel Sayı 2014, s.4624.

gerçekleştirilmesi gereği açıkça ifade edilmemiş olmakla birlikte Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1’de suç kabul edilecek fiillerin borçlu tarafından kasten yapılmış olması gereği vurgulanmıştır. Buna göre vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunulurken bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı mal beyanında bulunulmuş olması gerekmektedir³⁰⁹. Yargıtay’ın kararı da bu yöndedir³¹⁰.

2.1.4. Hukuku Aykırılık

Hukuka aykırılık genel bir ifadeyle hukukla çatışma halinde olmak demektir³¹¹. Suçun bir unsuru olarak hukuka aykırılık ise işlenen fiile hukuk düzeni tarafından cevaz verilmemesi, fiilin bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde olmasıdır³¹². Suçun oluşması için fiilin hukuka aykırı olması gerekmektedir. Fiil hukuka aykırı değilse veyahut fiili hukuka uygun hale getiren bir neden var ise suç oluşmaz. Bu nedenle bir fiilin hukuka aykırı olarak kabul edilebilmesi için fiilin, kanundaki suç tanımına uygun olması gerektiği gibi fiilin hukuka uygun sayılması sonucunu doğuran bir nedenin de bulunmaması gerekir³¹³. Hukuka aykırılığı kaldıran sebebin girdiği hukuk alanının ceza hukuku olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Hatta ceza hukuku alanında yer alan bir hukuka uygunluk sebebi, diğer hukuk dalları bakımından da fiilin hukuka aykırı sayılmamasını gerektirir. Bu husus, hukuka aykırılık kavramının³¹⁴ parçalanması mümkün olmayan bir kavram olmasının sonucudur³¹⁵. Bir başka ifadeyle hukuk düzeni bir bütün olduğu için bir hukuk dalında hukuka aykırı olan bir fiil, başka bir hukuk dalında hukuka uygun olarak nitelendirilemez³¹⁶.

Hukuka aykırılık, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma fiili bakımından ele alındığında, söz konusu suçun kanuni tanımına 6183 sayılı Kanun’un 111’inci

³⁰⁹ Hasan Yıldız, İcra ve İflas Suçları, Yayınlanmamış YL Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü, Konya, 2007, s.83.

³¹⁰ “Borçlu sanık mal beyanı dilekçesinde motosikletten plaka numarasını "ZS" yerine "ZT" olarak bir harfi yanlış yazmasında suç kastının olmadığı düşünülmeden yazılı biçimde mahkumiyetine karar verilmesi, bozmayı gerektirmiş temyiz itirazları bu nedenle yerinde görüldüğünden hükmün istem gibi bozulmasına”,16.H.D., E.2002/4761, K.2002/5696, T. 30.5.2002, Hasan Yıldız, a.g.e., s.83.

³¹¹ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, a.g.e., s.250.

³¹² Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım C.II, 13.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1997, s.2.

³¹³ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s.273.

³¹⁴ Hukuka aykırılığı, suçun ayrı bir unsuru olarak gören görüşlerin yanı sıra suçun ayrı bir unsuru olarak kabul etmeyen görüşler de mevcuttur. Daha detaylı bir bilgi için bakınız. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım C.II, 13.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1997, ss 7-10; Faruk Erem, Ahmet Danışman ve Mehmet Emin Artuk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1997, ss.57-62. Kayıhan İçel, a.g.e., ss.307-313.

³¹⁵ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım C.II, 13.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1997, ss 7-10.

³¹⁶ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, a.g.e., s.252.

maddesinde yer verilmektedir. Ayrıca gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma fiili için kanunda öngörülen bir hukuka uygunluk nedeni de bulunmadığından bu suç fiili hukuka aykırılık unsurunu taşımaktadır.

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma fiili sadece vergi icra hukukunda değil, icra ve iflas hukukunda da suç olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle genel icra ve iflas hukuku bakımından da hukuka uygunluk nedenlerinin araştırılması gerekmektedir. Gerek icra ve iflas hukukunda gerekse diğer hukuk dalları bakımından gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçuna ilişkin hukuka uygunluk nedeni belirtilmemiştir. Bu nedenle gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma fiilinin hukuka aykırılık niteliğini taşıdığını söyleyebiliriz.

2.2. GERÇEĞE AYKIRI BİLDİRİMDE BULUNMA DURUMUNDA YAPTIRIMLAR

Yaptırım(müeyyide), geniş anlamda bir borcun yerine getirilmemesinin uygulanmasını haklı kıldığı, tamir edici nitelikte de olsa bütün tedbirleri kapsayan hukuki bir terimdir³¹⁷.

Dönmezer ve Erman, ceza hukukunun başta gelen yaptırımı olarak cezanın tanımında bu kurumu diğer hukuka aykırı fiil ve hareketlerin yaptırımlarından ayırmaya yarayacak özellikler taşıması gerektiğini belirtmektedir. Buna göre, ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı devletin son çare olarak kanun ile yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu, caydırma bir müeyyidedir³¹⁸.

Türk Ceza Kanunu'nun 45'inci maddesine göre Türk ceza hukukundaki yaptırım sistemi cezalar ve güvenlik tedbirleri olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Cezalar ise kendi içerisinde hapis cezaları ve adli para cezaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır³¹⁹. Böylelikle kanun suç karşılığı özgürlüğü bağlayıcı ceza türü olarak hapis cezasına malvarlığı değerlerine yönelik ceza türü olarak da adli para cezasına yer verilmiştir³²⁰.

Bir suç olarak kabul edilen gerçeğe aykırı mal bildirimde bulunma fiili için de 6183 sayılı Kanun'un 111'inci maddesinde ceza hukuku yaptırımlarından olan hapis

³¹⁷ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, a.g.e. s. 541.

³¹⁸ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, a.g.e. s.543.

³¹⁹ Kayıhan İçel, a.g.e.,s 665.

³²⁰ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, a.g.e.,s.532.

cezası öngörülmüştür. Gerçeğe aykırı bildirimde bulunmanın cezası bir aydan bir seneye kadar hapis cezası şeklinde iken 2008 tarihli 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu³²¹,nun 163'üncü maddesi ile üç aydan bir yıla kadar hapis olarak değiştirilmiştir.

Hapis cezası, hükümlünün ceza infaz kurumuna konularak özgürlüğünün kaldırılmasıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 46'ncı maddesinde hapis cezaları infaz süresi ve infaz şartları dikkate alınmak suretiyle ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve süreli hapis cezaları olmak üzere üçe ayrılmıştır. Ağırlaştırılmış müebbet hapis ve müebbet hapis, hükümlünün hayatı boyunca devam eder. Süreli hapis ise kanunda aksi belirtilmeyen hallerde, bir aydan az, yirmi yıldan fazla olmayan hapis cezasıdır³²². Buna göre gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun cezası süreli hapis cezası niteliğindedir.

Hapisle tazyik yaptırımından farklı olarak gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçu için öngörülen hapis cezası, seçenek yaptırımlarından birine çevrilebilmektedir. Söz konusu suç ile ilgili olarak mahkemenin vereceği ceza miktarı (üç aydan bir yıla kadar) her halükarda kısa süreli hapis cezası sayılacağından, bu ceza, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliğe göre Türk Ceza Kanunu'nun 50/1'de yer alan seçenek yaptırımlardan birine çevrilebilir. Ayrıca gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunun cezası iki yıldan daha az süreli bir hapis cezası olduğundan, Türk Ceza Kanunu'nun 51/1'inci maddesinde belirtilen şartları sağlaması durumunda hapis cezası ertelenebilmektedir³²³.

3. MAL EDİNME VE ARTIRMALARI BİLDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN HUKUKİ TEMELLERİ

Mal bildirimine ilişkin yükümlülüklerin amacı kamu alacağının tahsilini sağlamaktır. Haczedilebilecek yeterli miktarda malı ya da geliri olan vergi borçlusu mal bildiriminde bulunarak kamu alacağının tahsilini kolaylaştırmaktadır. Ancak her vergi borçlusunun haczedilebilecek malı olmayabilir ya da haczedilebilecek mallarının satış bedeli borcuna yetecek miktarda olmayabilir. Bu durumda vergi borçlusu, AATUHK'nın 75'inci maddesine göre aciz halinde sayılmaktadır. Vergi borçlusunun aciz hali, yapılan

³²¹ 08.02.2008 tarih ve 26781 no'lu Resmi Gazete.

³²² Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya, Şerh, s.1541.

³²³ Mahmut Coşkun, a.g.e., s. 1164.

takibat neticesinde düzenlenen aciz fişinde gösterilmek suretiyle tespit edilmiş olur. Aciz hali tespit edilmiş borçlunun borçları talebi üzerine faiz ve teminat aranmaksızın ertelenebilmektedir³²⁴. Kanun'un 76'ncı maddesi gereği aciz haline düşen borçlunun mali durumu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip edilir. Bu süre tahsil zamanaşımı süresi olan beş yıldır. Vergi borçlusunun mal edindiğinin tespit edilmesi durumunda aciz hali ortadan kalkar ve takibat işlemlerine devam edilir³²⁵.

Mal bildirimini yükümlülüğünün amacı kamu alacağının tahsilini sağlamak olduğundan, malı olmadığı yönünde borçlu tarafından yapılan bildirim yeterli olmayıp, bundan sonra edinilen mallar ve gelirlerindeki artışlar hakkında da tahsil dairesine bilgi verilmelidir³²⁶. Bu nedenle malı olmayan vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünün yanı sıra başka bir yükümlülüğü de bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 61'inci maddesine göre mal bildiriminde malı olmadığını bildiren borçlu, sonradan edindiği malları, mal edinme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur. Aynı maddeye göre borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu da gelirinde sonradan meydana gelen artımları, artış tarihinden başlayarak on beş gün içinde tahsil dairesine bildirmelidir.

Mal edinme ve gelir artışını bildirmeye ilişkin yükümlülüğe mezkûr Kanun'un yasaklar ve cezalar kısmında 112'nci maddede ayrıca yer verilerek, aynı Kanun'un 61'inci madde hükmü gereğini yerine getirmeyenlerin bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir.

3.1. MAL EDİNME VE ARTIRMALARI BİLDİRMEME SUÇUNUN UNSURLARI

Mal edinme ve artırmaları bildirme fiili ceza hukuku anlamında bir suç olarak kabul edilebilir. Suç teorisine göre bir fiili suç olarak kabul edilebilmesi için suçun dört unsurunu da barındırması gerekmektedir. Buna dayanarak mal edinme ve artırmaları bildirme suçu, suçun unsurları bakımından tek tek incelenecektir.

3.1.1. Kanuni Unsur

Bir fiilin suç teşkil edilebilmesi için başta gelen unsur, dış âlemde işlenen fiilin kanundaki tarife uygun olmasıdır. Kanuni tarife uygunluk bulunmadığı zaman suçun

³²⁴ Gökhan Kürşat Yerlikaya, *Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 623.

³²⁵ Gökhan Kürşat Yerlikaya, a.g.e. s.623.

³²⁶ Edip Şimşek, a.g.e., s. 574.

kanuni unsuru bulunmayacağından yapılan hareketin ve meydana getirilen neticenin bir suç olarak vasıflandırılması da imkânsız olur³²⁷.

Mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçunun kanuni unsuru 6183 sayılı AATUHK'da yer almaktadır. Mezkûr Kanun'un 61'inci maddesinde belirtilen özellikteki borçlunun mal edinme ve artırmaları bildirme mecburiyeti hüküm altına alınmış olup bu yükümlülüğe uymayan borçluların cezalandırılmasına ilişkin dayanak aynı Kanun'un 112'nci maddesidir. Söz konusu maddede *“Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan 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.”* ifade edilmek suretiyle mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçu hüküm altına alınmıştır.

Mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçu bakımından kanuni unsurun varlığından söz edebilmek için yukarıda belirtilen kanun metnindeki tarife uygun fiilin gerçekleşmesi gerekmektedir. Mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçu ihmali bir hareketle işlenebilen suç olması dolayısıyla kanunda belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemiş olması durumunda söz konusu suç meydana gelmiş olacaktır.

Vergi icra hukukundaki bu yükümlülük benzer şekilde genel icra hukukunda da yer almaktadır. Sonradan kazanılan veya artan malların beyanına ilişkin yükümlülük İcra ve İflas Kanunu'nun 77'nci maddesinde *“İcra dairesine vakı olan beyanda malı olmadığını bildirmiş veya borcuna yetecek mal göstermemiş yahut beyandan imtina etmiş olan borçlu sonradan kazandığı malları ve kazancında ve gelirinde vukua gelen tezayütleri yedi gün içinde mezkûr daireye taahhütlü mektupla veya şifahi olarak bildirmeğe mecburdur.”* şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi dolayısıyla borçlu hakkında uygulanacak yaptırım ise aynı Kanun'un 339'uncu maddesiyle düzenlenmiştir. Ancak genel icra hukukunda mal edinme ve artırmaları bildirme mecburiyeti yedi gün olup vergi icra hukukundan farklılık arz etmektedir. Söz konusu yükümlülük için hükmolunan yaptırım bakımından da farklılık bulunmaktadır. İlgili Kanun'a göre sonradan kazandığı mal veya sonradan elde edilen kazanç veya gelirdeki artışı bildirmekle yükümlü olan borçlu, bu yükümlülüğünü yedi gün içinde yerine getirmediği takdirde disiplin hapsi ile cezalandırılmaktadır. Bu mal

³²⁷ Sulhi Dömezer ve Sahir Erman, a.g.e., s. 310.

veya kazanç asıl ya da bedel itibarıyla mevcut ise on gün, asıl veya bedel itibarıyla makbul bir sebep olmaksızın elden çıkarılmışsa, borçlu bir ay süre ile disiplin cezası ile cezalandırılır.

3.1.2. Maddi Unsur

Bir suçtan bahsedilebilmesi için kanuni tarife uygun bir fiilin bulunması şartı, aynı zamanda maddi unsuru da ihtiva eder. Kanuni unsurun varlığı için kanuni tarife uygunluğu araştırılan fiilin, aynı zamanda maddi unsur bakımından da bulunması şarttır. Bir başka ifadeyle dış âlemde bir hareketle belirmeyen, bir fiil şeklinde ortaya çıkmayan bir fikir veya niyet ceza hukuku kapsamında olmayacağından suç teşkil etmez³²⁸.

Daha önce incelenen suçta olduğu gibi bu suç için de maddi unsur kapsamında fiil, netice, nedensellik bağı, fail ve mağdur ele alınacaktır. Belirtilen unsurlar yukarıda detaylı şekilde açıklandığı için bu unsurlar doğrudan mal edinme ve artırma suçu bakımından değerlendirilecektir.

Mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçunu meydana getiren fiil, sonradan edinilen mallar ile her türlü mal, kazanç ve gelirinde meydana gelen artışın 6183 sayılı Kanun'un 61'inci maddenin hükümleri gereğince zamanında bildirmemektir. Ancak vergi borçlusu daha önce usulüne uygun olarak mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmiş olmalıdır. Ayrıca gelirden artma olmakla birlikte artan bu gelir veya malvarlığındaki artış haczedilebilir bir değer değilse, o zaman vergi alacağının tahsilinin engellenmiş veya zorlaştırmış olduğundan da bahsedilemeyeceği için söz konusu suç oluşmayacaktır³²⁹. Bu görüşü destekler nitelikte karar veren Yargıtay da borçlunun icra takibinden sonraki maaşındaki yıllık artışı bildirmemesinin suç oluşturmayacağı belirtmiştir³³⁰.

Söz konusu suçun netice unsuru, vergi alacağının tahsilinin engellenmesi veya zorlaştırılması olarak belirtilmektedir. Netice itibarıyla mal edinme ve artırmaları bildirmemek suretiyle vergi tahsilinin engellenmiş olması şart değildir. Vergi tahsilinin zorlaşmış olması da vergi borçlusunun bu suçtan dolayı cezalandırılabilmesi için yeterlidir. Vergi borçlusu tarafından edinilen malların, vergi dairesi tarafından sarf edilen

³²⁸ Sulhi Dömezer ve Sahir Erman, a.g.e., s. 366.

³²⁹ Zekiye Özen İnci, a.g.e., s. 99.

³³⁰ Yargıtay 16. Hukuk Dairesi, E.2004/680, K.2004/5235, T. 01.04.2004. Legalbank Online Veritabanı, Erişim Tarihi: 02.06.2022.

özel çaba sayesinde güçlükle tespit edilmesi, vergi tahsilinin zorlaşması durumuna örnek gösterilebilir³³¹.

Mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçunda vergi alacağının engellemesi veya tahsilin zorlaşması neticesi aranmaktadır. Buna dayanarak nedensellik bağının kurulabilmesi için, failin mal edinme ve artırmayı bildirmeme suretiyle gerçekleştirdiği ihmali hareket dolayısıyla vergi tahsilinin engellenmiş olması ya da vergi tahsilinin zorlaşmış olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle kanunda belirtilen netice, vergi borçlunun ihmali hareketi dolayısıyla ortaya çıkmalıdır. Bu durumda maddi unsurlardan biri olan nedensellik bağının varlığı da mümkün olmaktadır.

Vergi borçlusunun, mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçunun faili olarak nitelendirebilmek için özellikle bu borçlunun, kanunda belirtilen usule uygun olarak mal bildiriminde bulunmuş olması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak yapılan bildirimde, borçlu hiç malının olmadığını ya da borca yetecek miktarda malının olmadığını bildirmiş olmalıdır. Borca yetecek miktarda mal bildiriminde bulunan vergi borçlusunun sonradan edilen mal ve kazanç artışlarını bildirme yükümlülüğü olmadığından, söz konusu vergi borçlularının mal edinme ve artışları bildirmeme suçunun faili olmaları da mümkün değildir. Kanun'un 61'inci maddesine göre mal edinme ve artışlarını bildirme mecburiyeti taşıyan vergi borçlusu, bu yükümlülüğünü kanunda belirtilen sürede yerine getirmediği takdirde bu suçun faili olarak kabul edilecektir.

Genel icra ve iflas hukuku açısından bu suç fiilindeki fail unsuru vergi icra hukukundakinden farklıdır. İcra ve İflas Kanunu'nun 77'nci maddesinde³³² sonradan kazanılan ve artış meydana gelen malların bildiriyle yükümlü olanlar daha önce malı olmadığını bildirenler veya borcuna yetecek miktarda malı gösteremeyenler veyahut mal bildiriminde bulunmaktan kaçınanlar olarak belirtilmiştir³³³. Oysa 6183 sayılı Kanun'un 61'inci madde hükmüne göre daha önce mal bildiriminde bulunmayan borçlu, sonradan edindiği ya da değerinde artış meydana gelen malları bildirme yükümlülüğü olan kimseler arasında sayılmamıştır. Buna göre bu suç fiilinde genel icra ve iflas hukukundaki fail unsurunun kapsamı vergi icra hukukundakine göre daha geniştir. Mal bildiriminde

³³¹ Turgut Candan, a.g.e., s. 616.

³³² 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 77'nci maddesi: "İcra dairesine vakı olan beyanda malı olmadığını bildirmiş veya borcuna yetecek mal göstermemiş yahut beyandan imtina etmiş olan borçlu sonradan kazandığı malları ve kazancında ve gelirinde vukua gelen tezayütleri yedi gün içinde mezkûr daireye taahhütlü mektupla veya şifahi olarak bildirmeğe mecburdur."

³³³ Altan Rençber, Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012,s.107.

bulunmaktan imtina edenlerin 77'nci maddeye dâhil edilmesi alacağın tahsili bakımından faydalı olarak görülse de hiç mal bildiriminde bulunmamış borçlunun daha sonra malvarlığında meydana gelen artışı bildirmesini beklememek gerekir³³⁴.

3.1.3. Manevi Unsur

Suçun manevi unsuru en kısa ifadeyle failin kusurlu bir şekilde hareket etmesi olarak belirtilebilir³³⁵. Buna göre suçun manevi unsurunu kusurluluk, kusurluluğun temel şeklini ise kast oluşturmaktadır³³⁶. Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunun unsurları incelenirken manevi unsurun ayrıca ele alındığından tekrara düşmemek amacıyla bu suç için tekrar açıklamaya yer verilmeyecektir.

Bir suçun taksirle işlenebilmesi ancak kanunda açıkça düzenleme olmasına bağlıdır³³⁷. Kamu alacağının tahsiline engel olma suçlarının taksirle işlenebileceğine ilişkin kanunda açıkça belirtilmiş bir hüküm bulunmadığından bu suçlar taksirle işlenebilen suçlardan değildir. Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunda olduğu gibi mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçunda da manevi unsur, kasttır. Bir başka ifadeyle failin bu suçtan dolayı sorumlu tutulabilmesi için sonradan edinilen mal ya da diğer kazanımları kendi iradesiyle bilerek ve isteyerek vergi dairesine bildirmemiş olması gerekmektedir.

3.1.4. Hukuku Aykırılıklar

Fiilin hukuka aykırılığının suçun kurucu unsurlarından biridir. Daha önce de belirtildiği üzere, hukuka aykırılık fiilin tüm hukuk düzeniyle çelişmesini, tüm hukuk düzenine aykırı olmasını ifade etmektedir. Bu nedenle bir eylemin hukuka aykırılığı incelenirken sadece fiilin içinde yer aldığı hukuk dalı içinde değil tüm hukuk düzeni kapsamında değerlendirilmelidir.

Mal edinme ve artırmalarını bildirme yükümlülüğü 6183 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hukuk düzenine aykırılığın meydana geldiğini ifade etmektedir. Zira bu yükümlülüğe uyulmaması durumunda aynı Kanun'un 112'nci maddesinde, yükümlülüğü yerine getirmeyen vergi borçlusunun cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle adı geçen

³³⁴ Zekiye Özen İnci, a.g.e., s.76.

³³⁵ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, a.g.e.,C.2, s. 144.

³³⁶ Pınar ve Bacaksız, a.g.e., s. 122; Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.359

³³⁷ Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e.,s.362

Kanun'un 112'nci maddesi mal edinme ve artırmaları bildirmeme fiilinin hukuka aykırılığı ortaya koymaktadır.

Fiilin kanundaki suç tanımına uygun olmasına karşın bu fiilin hukuka uygun olarak kabul edilmesini sağlayan bir nedenin olması durumunda fiilin hukuka aykırılığının ortadan kalktığı daha önce belirtilmişti. Mal edinme ve artırmaları bildirmeme fiili için kanunda hukuka uygunluk nedeni belirtilmediğinden fiil, hukuka aykırı olma niteliğini korumaktadır. Benzer bir suç fiili genel icra ve iflas hukukunda da yer almakta olup genel icra ve iflas hukuku kapsamında da söz konusu fiil için hukuka uygunluk nedeni bulunmadığını belirtmek gerekir.

3.2. MAL EDİNME VE ARTIRMALARI BİLDİRMEME DURUMUNDA YAPTIRIMLAR

Ceza hukuku anlamından bir suç niteliği taşıyan mal edinme ve artırmaları bildirmeme fiili için öngörülen ceza 6183 sayılı Kanun'un 112'nci maddesinde “*Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan 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.*” şeklinde yer almaktadır. Bu maddede söz konusu fiil için hükmolunan ceza türü hapis cezasıdır. Mezkûr Kanun'un 61'inci maddesindeki yükümlülüğü kanunda belirtilen on beş günlük süre içinde yerine getirmeyen vergi borçlusu bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Söz konusu kanun maddesi 2008 yılında 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³³⁸'unun 164'üncü maddesi ile değişikliğe³³⁹ uğramıştır. Maddenin değişikliğe uğramadan önceki halinde ceza bir aydan bir seneye kadar hafif hapis cezası olarak belirtilmekle birlikte cezaya hangi mahkemece hükmolunacağı da belirtilmekteydi. Değişiklik sonrası ceza süre “...bir yıla kadar hapis...” olarak yeniden düzenlenirken görevli olan mahkemeye yeni düzenlemede yer verilmemiştir.

Maddenin değiştirilmesine ilişkin gerekçede 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında

³³⁸ 26781 no'lu ve 08.02.2008 tarihli Resmi Gazete.

³³⁹ 61'inci maddenin değişikliğe uğramadan önceki hali şu şekildedir: “Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan 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 sulh işlerine bakan mahkemelerce bir aydan bir seneye kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılırlar.”

Kanun ile adli yargı ilk derece mahkemelerinin görevleri genel olarak belirlendiğinden, mahkeme görevini belirleyen düzenleme madde metninden çıkartıldığı belirtilmiştir.

Gerekçede belirtilen bir diğer husus da hapis cezasının süresi ile ilgilidir. Süreli hapis cezalarının bir aydan az olamayacağını ifade eden TCK'nın 49'uncu maddesi dikkate alınarak, maddede öngörülen hapis cezasının alt sınırının, madde metninden çıkartıldığı ifade edilmiştir.

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçunda olduğu gibi mal edinme ve artırımları bildirme suçunun cezası da süreli hapis cezasıdır. Bu bakımından bu hapis cezası, Türk Ceza Kanunu'nda belirtilen seçenek yaptırımlarından birine çevrilebilmektedir. Suçun cezası bir yıla kadar hapis olması nedeniyle kısa süreli hapis cezası niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla bu ceza suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliğe göre Türk Ceza Kanunu'nun 50/1'de yer alan seçenek yaptırımlardan birine çevrilebilir³⁴⁰. Ayrıca suçun cezası iki yıldan daha az süreli bir hapis cezası olduğundan, Türk Ceza Kanunu'nun 51/1'inci maddesinde belirtilen şartları sağlaması durumunda hapis cezası ertelenebilmektedir.

Genel icra ve iflas hukuku bakımından ele alındığında benzer suç fiili için süreli hapis cezası değil, disiplin hapsi hükmolunmuştur. Disiplin hapsinin niteliği ceza hukukundaki ceza türü olarak belirtilen haptisten farklıdır. Zira hapis cezası, gerekli şartları karşılaması durumunda diğer seçenek yaptırımlara çevrilebilmektedir. Ancak daha önce de belirtildiği üzere disiplin hapsinin seçenek yaptırımlara çevrilemeyeceği ve ertelenemeyeceği Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer almaktadır.

4. KAMU BORÇLUSUNA AİT ELLERİNDE BULUNDURDUKLARI MALLARI BİLDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN HUKUKİ TEMELLERİ

Mal bildirimine ilişkin yükümlülükler, vergi alacağı da dâhil olmak üzere tüm kamu alacaklarının tahsilini sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Ancak kamu alacağının tahsilini sağlamak hususunda kanun, sadece kamu borçlusuna değil, aynı zamanda kamu borçlusunu ait malları elinde bulunduran üçüncü kişileri de ellerinde bulundurdukları malları bildirmekle yükümlü tutmuştur. Bu kanun maddesinin düzenlemesinin altında yatan neden, kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olması nedeniyle öncelikli olan kamu alacağının biran önce tahsilinin sağlanmasıdır. Özellikle vergi gelirlerinin kamu

³⁴⁰ Mahmut Coşkun, a.g.e., s. 1164.

gelirleri içinde büyük bir paya sahip olması, vergi alacaklarının tahsilini de daha da önemli hale getirmektedir.

Alacaklı tahsil dairesinin, elinde kamu borçlusuna ait malları bulunduranlardan bu malları bildirmelerini talep edebilmesinin ön koşulu, kamu borcunun vadesinde ödenmemiş olmasıdır. Aksi halde, kamu borçlusuna öncelikle ödeme emri tebliğ edilmiş; borçlunun da borcunu 15 günlük süre içinde ödemediği gibi mal bildiriminde de bulunmamış olması gerekli değildir. Alacaklı tahsil dairesi, kamu alacağının vadesinde ödenmemesi üzerine borçluya ait malları elinde bulundurduğunu tespit ettiği üçüncü kişilerden, bu malları bildirmelerini hususunda talepte bulunabilir³⁴¹.

Vergi alacakları bakımından, vergi borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerin bu malları zamanında bildirmemeleri 6183 sayılı Kanun'un 113'üncü maddesine göre hapisle cezalandırılan bir suç fiili olarak kabul edilmektedir. Vergi borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerin bu malları bildirme yükümlülüğü ise bahsi geçen Kanun'un 55'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanun'da, başka bir ihmali hareket olan mal bildiriminde bulunmama fiilini suç olarak kabul edilmezken, üçüncü kişilerin vergi borçlusuna ait malları bildirmemesini suç olarak kabul edilmekte ve bu fiili karşılığında hapis ceza öngörülmektedir. Dönmez'e göre vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmamasının kanunda bir suç olarak düzenlenmeme gerekçesi, vergi dairesinin vergi borçlusuna ait mal varlığı konusunda işin doğası gereği belli bir bilgiye sahip olduğudur. Buna karşılık vergi dairesinin vergi borçlusunun, üçüncü kişilerde bulunan malları konusunda bilgi sahibi olamayacağı için üçüncü kişilerin vergi borçlusuna ait elindeki malları bildirmemesi suç olarak sayılmıştır³⁴². Zira üçüncü bir kişinin elinde vergi borçlusuna ait bir mal bulunduğunda ve bu malın herhangi kamu kurumu tarafından tutulan sicilde kaydı bulunmadığı durumlarda, üçüncü kişi tarafından beyan edilmediği sürece bu malın vergi borçlusuna ait olduğunun tespiti oldukça güçtür. Bu nedenle söz konusu bildirimin üçüncü kişiler tarafından yapılması için kanunda suç olarak kabul edilmiş ve karşılığında hapis cezası öngörülmüştür.

³⁴¹ Turgut Candan, a.g.e. (Amme Alacakları) s.617.

³⁴² Recai Dönmezer, a.g.e., ss.141-142.

4.1. KAMU BORÇLUSUNA AİT ELLERİNDE BULUNDURDUKLARI MALLARI BİLDİRMEME SUÇUNUN UNSURLARI

Kamu borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları bildirmeme fiili, ceza hukuku anlamında bir suç olarak kabul edildiğinden, söz konusu fiil, suç teorisindeki suçun genel unsurlarına göre incelenecektir.

4.1.1. Kanuni Unsur

Kamu borçlusuna ait malı elinde bulunduran üçüncü kişinin dış âlemde gerçekleştirdiği fiilin, 6183 sayılı Kanun'un 113'üncü maddesinde tarif edilen fiile uygun olması durumunda kamu borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları bildirmeme suçunun kanuni unsuru gerçekleşmiş olmaktadır.

İlgili madde metninde yukarıda belirtilen niteliğe sahip üçüncü kişilerin aynı Kanun'un 55'inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenlerin altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir. Bu maddede fiili doğrudan belirtmek yerine Kanun'un 55'inci maddesine gönderme yapılmıştır. Bu nedenle vergi borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerin bu malları zamanında bildirmekle yükümlü olmalarının yasal dayanağı 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin son fıkrasıdır. Ödeme emrinin düzenlendiği bu maddenin son fıkrasında “Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 15 gün içinde bildirmeleri istenir” hükmü yer almaktadır. Buna göre vergi borçlusunun malını/mallarını elinde bulunduran üçüncü kişiler kendilerine yapılacak talep doğrusunda bu malları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür.

4.1.2. Maddi Unsur

Bir suçun maddi unsurunun varlığı için öncelikle hareketin meydana gelmiş olması gerektiği daha önce belirtilmişti. Bu suç tipinde fiil, vergi dairesince yapılan talebe rağmen, kanunda belirtilen on beş günlük süre içinde vergi borçlusuna ait malların bildirilmemesidir. Bu suç ile ilgili olarak 113'üncü maddesinde “...55'inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler...” ibaresi yer almaktadır. O halde bu suçun oluşması için alacaklı vergi dairesi, alacağının vadesinde ödenmemesi üzerine, vergi borçlusuna ait malları ellerinde bulundurduğunu tespit ettiği üçüncü kişilerden

bildirimde bulunmasını talep etmelidir. Bu talep, üçüncü kişinin Kanun'un 113'üncü maddesine göre cezalandırılabilmesi için gereklidir³⁴³.

Vergi borçlusuna ait malı/malları elinde bulunduran kişilerin bu malları bildirmemesi fiiliyle işlenen bu suç, mal edinme ve artırmaları bildirmeme suçunda olduğu gibi ihmali bir fiil ile işlenebilen suç niteliğindedir. Şöyle ki, üçüncü kişinin, kanununa göre yükümlüğü olan fiili yapmaması suretiyle suç tamamlanmış olmaktadır.

Fail bakımından incelendiğinde mal bildirimine ilişkin diğer suçlardan farklı olarak bu suç tipinde fail vergi borçlusu değil, vergi borçlusuna ait elindeki malı bildirmeyen üçüncü kişidir. Kanunda fail konusunda herhangi tanımlayıcı bir ifade kullanılmadığından kanunda belirtilen şekilde bildirimde bulunmayanlar fail olarak kabul edilmelidir.

Kanun metninde bu suç tipinde, mal edinme ve artırmalar bildirmeme suçundan farklı olarak neticenin herhangi bir şarta bağlanmadığı görülmektedir. Bu nedenle söz konusu suç fiilinin vergi alacağının tahsilini engellemiş olması gerekmemektedir. Kamu alacağının tahsilinin zorlaşmasını suçun oluşumu bakımından yeterli olarak kabul eden görüşler mevcuttur³⁴⁴. Kanun metninde özellikle bir netice aranmadığından burada netice suçunun varlığından bahsedilemez. Bildirimde bulunmamak ihtimali bir hareket olup, bildirimin kanunda belirtildiği zamanda yapılmamış olması durumunda suç tamamlanmış olmaktadır³⁴⁵.

Neticesi harekete bitişik suçlarda hareket yapılır yapılmaz sonuç da kendiliğinden meydana geldiğinden, fail ile hareket arasında aranan nedensellik bağı, söz konusu suçlarda aranmamaktadır³⁴⁶. Dolayısıyla vergi borçlusuna ait malı/malları elinde bulunduran kişilerin bu malları bildirmemesi, neticesi harekete bağlı suç niteliğinde olduğundan hareket ile netice arasında ayrıca nedensellik ilişkisinin aranmasına gerek kalmamaktadır.

4.1.3. Manevi Unsur

Bir suçun unsuru olarak manevi unsur daha ele alındığından burada sadece vergi borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmeme suçu için değerlendirme yapılacaktır.

³⁴³ Turgut Candan, a.g.e., s.617.

³⁴⁴ Zekiye Özen İnci, a.g.e., s. 101; Burak Pınar ve Pınar Bacaksız, a.g.e., s 121.

³⁴⁵ Hakan Arslaner ve Demet Akdeniz, a.g.e., s.109.

³⁴⁶ Uğur Alacakaptan, a.g.e.s 93.

Vergi borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerin bu suçtan dolayı sorumlu tutulabilmeleri için kendilerine gönderilen talebe rağmen bildirim yapmamış olmaları gerekmektedir. Bildirim yapmaları hususunda vergi dairesince haberdar edildiklerinden bu kişilerin vergi tahsiline engel olmak ya da tahsili zorlaştırmak amacıyla bildirimde bulunmadıkları kabul edilmelidir. Bu durumda vergi borçlusuna ait malları elinde bulunduranların bu malları bildirmemelerindeki manevi unsur kasttır.

Bu suç fiilde taksirle gerçekleşebilecek bir kusurluluğun varlığı için kanun hükümleri araştırılmalıdır. Zira bir suç fiilinin taksirle işlenebileceğinin kabulü için kanunda açık bir hüküm yer almalıdır. Mal bildirimine ilişkin diğer suçlarda olduğu gibi vergi borçlusuna ait malları ellerinde bulunduranların bildirimde bulunmaması fiilinin taksirle gerçekleşebileceğine ilişkin kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle bu suç fiilinin manevi unsuru da kast olarak kabul edilmelidir.

4.1.4. Hukuku Aykırılıklar

Hukuka aykırılık, suçun kurucu unsurlarından biri olması nedeniyle kanuni, maddi ve manevi unsur tamamlanmış olsa dahi fiil hukuka aykırı değil ise fiilin suç sayılması imkânsızdır. Fiilin hukuka aykırı olarak kabul edilebilmesi için ceza kanunlarında yer alan tanıma uygun olması gerektiği gibi başka bir hukuk dalına ait kurallar ile hukuka uygun görülmüş olmamalıdır³⁴⁷.

Vergi borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirme yükümlülüğü ödeme emrinin düzenlendiği 6813 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin son fıkrasıdır. Bu yükümlülüğü yerine getirilmemesi hukuk düzeninde aykırılık meydana getirmektedir. Bu doğrultuda bahsi geçen Kanun'un 113'üncü maddesi bu yükümlülüğü yerine getirilmeyenlerin hapis cezası ile karşılaşacağını hüküm altına alarak yerine getirilmeme şeklinde gerçekleştirilen fiilin hukuka aykırılığını ortaya koymaktadır.

4.2. KAMU BORÇLUSUNA AİT ELLERİNDE BULUNDURDUKLARI MALLARI BİLDİRMEME DURUMUNDA YAPTIRIMLAR

6183 sayılı Kanun, mal bildirimine ilişkin yükümlülükler bakımından sadece vergi borçlusunu değil üçüncü kişileri de sorumlu tutmaktadır. Üçüncü kişilerin bu sorumluluğu Kanunu'n 55'inci maddesinin son fıkrasında *“Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 15 gün içinde bildirmeleri istenir.”* denmek suretiyle belirtilmiştir. Borcunu vadesinde ödemeyenlere

³⁴⁷ Uğur Alacakaptan, a.g.e.,s. 96.

ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan istenecek olan malların bildirimi ödeme emri ile değil yazı ile yapılmaktadır³⁴⁸.

Üçüncü kişilerin bu bildirimi yapmaması durumunda da mezkûr Kanun'da yaptırım öngörülmüş olup Kanun'un 113'üncü maddesine göre söz konusu yaptırıma şu şekilde yer verilmiştir: *“Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

Kanun'un 113'üncü maddesinde öngörülen hapis cezasının uygulanabilmesi için kanunda belirtilmemiş olmakla birlikte üçüncü kişilere yapılan bu husustaki talebin yazılı olması ve bildirimin 15 gün içinde yapılması gereğinin hatırlatılmış olması gereklidir. Ayrıca, talebe ilişkin yazının hukuki sonuç doğurabilmesi ise Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine uygun olarak muhatabına tebliğ edilmiş olmasına bağlıdır³⁴⁹.

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunmak ve mal edinme ve artırmalarını bildirmeme suçlarında olduğu gibi Kanun'un 113'üncü maddesinde de 2008 yılında 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁵⁰'ünün 165'inci maddesi ile değişiklik yapılmıştır. Değişiklik öncesi *“... talebe rağmen bildirmeyenler sulh işlerine bakan mahkemelerce 15 günden 6 aya kadar hafif hapis ...”* şeklinde olan kanun metni *“... talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis ...”* olarak yeniden düzenlenmiştir³⁵¹. Görüldüğü değişiklik öncesi kanun metninde cezanın alt sınırı ve cezayı hangi merci tarafından verileceği belirtilirken değişiklikle birlikte bu bilgiler kanun metninden çıkarılmıştır.

Mal bildiriminde bulunmayan vergi borçlusu, Kanun'un 60'ıncı maddesi gereği hapisle tazyik edilirken, vergi borçlusuna ait elinde bulundurduğu malları bildirmeyenler, aynı Kanun'un 113'üncü maddesine göre altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar. Mal bildiriminde bulunmama fiilinin yaptırımından farklı olarak bu fiilin yaptırımı ceza hukuku anlamında bir ceza niteliği taşımaktadır. Yaptırımın alt sınırı kanunda belirtilmediğinden TCK'nın 49'uncu maddesine göre “sürelî hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az olamayacağından” bu suçu işleyen

³⁴⁸ Servet Şamlıoğlu ve Yılmaz Özbacı, a.g.e., s. 555.

³⁴⁹ Turgut Candan, a.g.e. (Amme Alacakları), s. 617; Mahmut Coşkun, a.g.e., s. 1166.

³⁵⁰ 26781 no'lu ve 08.02.2008 tarihli Resmi Gazete.

³⁵¹ Kanun metnindeki değişikliğin gerekçesi için bkz. “3.2. Mal Edinme ve Artırmaları Bildirmeme Durumunda Yaptırımlar” adlı başlık.

üçüncü kişiye bir ay ile altı ay arasında takdir edilecek bir süre kadar hapis cezası verilecektir³⁵². Mal bildirimine ilişkin diğer iki suç için öngörülen yaptırımlarda olduğu gibi borçluya ait elinde bulundurduğu malları bildirmeme suçuna ilişkin kanunda öngörülen hapis cezası da ertelenebilir ve seçenek yaptırımlardan birine çevrilebilir niteliktedir.



³⁵² Mahmut Coşkun, a.g.e.,s. 1166.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE MAL BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Bir kamu finansman aracı olması dolayısıyla vergi alacaklarının tahsili tek bir ülke için değil tüm ülkeler nezdinde önemli kabul edilmektedir. Vergi tahsilinin etkin bir şekilde yönetilmesi için ülkemizde olduğu gibi diğer ülkelerde de güvenlik önlemleri niteliğinde çeşitli araçlar ve yöntemler kullanılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde seçilmiş bazı ülkelerde verginin cebren tahsili sürecine değinilerek bu süreç içerisinde mal bildirim yükümlülüğüne yer verilip verilmediği, eğer yer verildiyse bu yükümlülüğün ne şekilde olduğu ele alınacaktır.

1.GENEL OLARAK

Bir vergi idaresinin zorunlu borç tahsilatının verimliliği ve etkinliği, büyük ölçüde, uygun bir yaptırım rejiminin sağlanması da dâhil olmak üzere, yasalar kapsamında vergi borçlarının ödenmesini sağlamak için uygulanabilecek çözüm yollarının niteliğine ve kapsamına bağlıdır. Uygulamada, vergilerin cebri tahsiline ilişkin yasal çerçeve, her bir vergiyi düzenleyen kanunlarda belirlenebilir. Ancak ideal olanı, yasal çerçevenin tüm vergileri kapsayan ve cebren tahsil için vergi idarelerinin uyması gereken tek bir kapsamlı kanunda belirlenmesidir³⁵³.

Vergi tahsil sürecinin başarılı şekilde yönetilebilmesi için vergi idarelerine cebren tahsil konusunda çeşitli yetkiler verilmektedir. Bu yetkiler ülkelere göre farklılık göstermektedir. Cebren tahsil uygulamaları OECD'nin de çalışmaları arasında yer almış ve 56³⁵⁴ gelir kuruluşu kapsamında yapılan anket neticesinde bu idarelerin çoğunda yer alan geleneksel cebren tahsil yetkileri belirtilmiştir³⁵⁵. Bu yetkiler;

- Mükelleflere vergiyi ödemek için daha fazla zaman tanımak (50 gelir idaresi),
- Ödeme konusunda düzenlemeler yapmak (52 gelir idaresi),

³⁵³ OECD, Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, s.313.

³⁵⁴ Bu ülkeler, Tablo 2'de yer alan OECD ülkeler ve buna ek olarak; Arjantin, Brezilya, Bulgaristan, Çin, Kolombiya, Kosta Rika, Hırvatistan, Kıbrıs, Hong Kong- Çin, Hindistan, Endonezya, Letonya, Litvanya, Malezya, Malta, Fas, Romanya, Rusya, Suudi Arabistan, Singapur, Güney Afrika, Tayland'dır.

³⁵⁵ Güncel OECD raporlarında vergi idarelerinin cebren tahsil yetkilerine ilişkin bu nitelikte bir bilgiye yer verilmediğinden, 2015 yılına ait rapor olmasına rağmen cebren tahsile ilişkin yetkileri konu alan en son tarihli söz konusu rapor dikkate alınmıştır.

-Mükelleflere karşı yükümlülüğü olan üçüncü şahıslardan tahsilat yapmak (50 gelir idaresi),

-Mükelleflerin varlıkları üzerine ihtiyati haciz temin etmek (48 gelir idaresi)³⁵⁶,

- Mükelleflerin varlıkları üzerine haciz düzenlemek (49 gelir idaresi)³⁵⁷,

-Devlet/kamu sözleşmeleri için vergi borcu olmamasını zorunlu tutmak (41 gelir idaresi)

-Mükellefin yükümlülüklerini vergi kredileri (tax credit)³⁵⁸ ile mahsup etmek (51 gelir idaresi),

-Bazıları mahkeme kararı gerektirse de iflas davası başlatmak (48 gelir idaresi).

Yukarıda yer alan yetkilerin haricinde OECD tarafından yapılan ankette çeşitli ülkelerdeki gelir idareleri arasında değişen derecede var olduğu bilinen başkaca yetkilere de yer verilmiştir. Ankete tabi olan yetki çeşitleri on dört adet olup aşağıdaki gibidir:

1. Ödeme yapılması için daha fazla zaman vermek,
2. Ödemeler konusunda düzenlemeler yapmak,
3. Üçüncü şahıslardan tahsilat yapmak,
4. Borçlunun yurtdışına çıkışını kısıtlamak,
5. Borçlunun malvarlığına haciz koymak,
6. İş yerini kapatmak/ lisansını iptal etmek,
7. Vergi kredilerinden borçların mahsubunu yapmak,
8. Malvarlıkları üzerine ihtiyati haciz koydurmak,
9. Borçlulara yapılan devlet ödemelerinin durdurulması,
10. Devlet/kamu sözleşmeleri için vergi borcu olmamasını zorunlu tutmak,
11. Belli kamu hizmetlerine ulaşımını engellemek,
12. Vergi borçlarını şirket yöneticilerine yüklemek,
13. Borçluların isimlerin yayınlamak,

³⁵⁶ Mahkeme emri gerekmektedir. Orijinal metinde yer alan ifade “with a few requiring a court order” şeklindedir. OECD, a.g.e., s.318.

³⁵⁷ Haciz düzenlemesi birkaç mahkeme kararını gerektirmektedir. Orijinal metninde yer alan ifade “although in a few a court order is required” bu şeklindedir. OECD, a.g.e., 318.

³⁵⁸ “Tax credit” olarak belirtilen kavram, indirim- kesinti olarak Türkçe’ye çevirmektedir. Ancak indirim olarak çevrilen birden fazla kelime bulunmaktadır. İndirim anlamına gelen ve tax credit kavramına en yakın olarak belirtilen terim “deduction” kelimesidir. Ancak iki kelimenin vergi hukuku açısından farkı bulunmaktadır. Türk vergi sistemi örnek verilerek açıklandığında terimlerden biri (deduction) matrahtan indirimde tekabül ederken diğeri (tax credit) vergiden indirimde tekabül etmektedir. Bir başka ifadeyle vergiden direkt indirilebilecek bir tutar söz konusu olduğunda “tax credit”, matrah üzerinden indirilecek bir tutar söz konusu olduğunda ise “deduction” terimi kullanılmaktadır.

14. İflas başlatmak.

OECD ülkelerinde bu on dört adet yetkinin hangilerinin uygulandığına ilişkin bilgi Tablo 2’de yer almaktadır. OECD’nin bu konuda yapmış olduğu çalışma daha fazla ülkeyi kapsamına karşın Tablo 2’de sadece OECD ülkeleri arasında yer alan ülkelere yer verilmiştir.

Tablo 2. Cebren Tahsilatta Gelir İdaresi Yetkilerinin Karşılaştırılması*

Ülkeler	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Avustralya	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	✓	✓	X	X	✓	X	✓
Avusturya	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
Belçika	-	X	X	-	X	X	✓	X	X	X	-	X	-	X
Kanada	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	X	X	✓	X	✓
Şili	X	X	✓	X	X	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	✓
Çek Cum.	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	X	✓	✓
Danimarka	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
Estonya	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
Finlandiya	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
Fransa	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
Almanya	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
Yunanistan	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Macaristan	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İzlanda	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	X	✓
İrlanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓
İsrail	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	X	✓
İtalya	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
Japonya	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	X	X
Kore	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X
Lüksemburg	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
Meksika	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
Hollanda	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	X	✓
Yeni Zelanda	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	X	X	✓	X	✓
Norveç	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
Polonya	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	X	✓
Portekiz	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
Slovakya	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	X	✓	✓
Slovenya	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	✓	✓
İspanya	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓
İsveç	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓
İsviçre	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	X	✓	✓	X	X	X	X
Türkiye	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
Birleşik Krallık	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	X	X	✓	X	✓
ABD	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓

*Tablo 2’de yer verilen 1-14 arasındaki numaralara ilişkin bilgiler gelir idarelerinin cebren tahsil işlemlerindeki yetkilerini ifade etmekte olup bu yetkilerin neler olduğu yukarıda açıkça belirtilmiştir.

Kaynak: OECD, Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD Publishing, 2015. S. 320-321; Margherita Ebraico, Savino Ruà, An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System, TAXATION PAPERS Taxation and Customs Union Working Paper N. 53 – 2015, s. 22.

Yukarıda Tablo 2’de yer alan on dört yetki ve bu yetkiler hususunda ülkelerin durumları dikkate alındığında Belçika, Şili, Japonya ve Yeni Zelanda’da gelir idarelerinin oldukça sınırlı yetkilere sahip olduğu görülmektedir. Bu ülkeler arasında özellikle Şili dikkat çekmektedir. Bunun nedeni Şili’de vergilerin zorunlu tahsilinin gelir idareleri tarafından değil, öncelikli olarak hazinenin sorumluluğunda olmasıdır³⁵⁹. Yunanistan ve Kore başta olmak üzere Finlandiya, Macaristan, Almanya ve İrlanda’daki gelir idarelerinin vergi alacağının zor alımı konusundaki yetkileri diğer ülkelere göre oldukça fazladır. Kore’de gelir idarelerinin sadece iflas başlatma yetkisi bulunmazken, İrlanda’daki gelir idarelerinin borçlulara yapılan devlet ödemelerinin durdurulması ve borçlunun belli kamu hizmetlerine erişimini engelleme yetkisi bulunmamaktadır. Almanya’da borçlunun belli kamu hizmetlerine erişimi gelir idareleri tarafından engellenememekte ve ayrıca gelir idareleri tarafından borçluların isimleri yayınlanamamaktadır. Macaristan ve Yunanistan’da ise vergi borçlusuna sadece yurt dışına çıkış yasağı konulamamaktadır. Finlandiya’da yurt dışına çıkış yasağı ile birlikte borçlunun belli kamu hizmetlerine erişimi de engellenememektedir.

Yukarıda belirtilen ülkelerde olduğu gibi gelir idarelerinin, verginin zor alımı hususunda yetkilerinin geniş olması vergi alacağının daha hızlı tahsil edilmesine önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Ancak gelir idarelerine yetki verilmesi, borçlu olan mükellefi alacaklı taraf olan devlet karşısında tamamen güçsüz durumda bırakmamalıdır. Bu yetkilerin verilmesinde ve gelir idareleri tarafından kullanılmasında ölçülülük ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır.

OECD’nin 2019 tarihinde yayınladığı raporda 58 ülkenin 2017 yılına ait gelir idarelerinin verginin zor alımına ilişkin yetkilerinin ne kadarını kullandıklarını belirten bulgulara yer verilmiştir. Raporda Şili ve İzlanda’da gelir idarenin vergi borcu tahsilatından sorumlu olmadığı belirtilmektedir.

³⁵⁹ OECD, 2015, a.g.e, s. 318.

Tablo 3. Gelir İdarelerinin Cebren Tahsilattaki Yetki Kullanımları (%)

Borcun cebren tahsiline yardımcı olma yetkileri	Sıklıkla kullanılan yetki	Nadiren Kullanılan yetki	Hiç kullanılmayan yetki	Var olmayan yetki
Malvarlıkları üzerine haciz koydurmak	67,2	20,7	0,0	12,1
Belirli şirket vergi borçları için şirket yöneticilerine sorumluluk yüklemek	44,8	36,2	1,7	17,2
İflas veya tasfiye işlemlerini başlatmak	43,1	37,9	6,9	12,1
Borçlu mükelleflerin isimlerinin yayınlanması	34,5	10,3	3,4	51,7
Vergisini ödememiş borçlunun belirli kamu hizmetlerine erişiminin engellenmesi	20,7	15,5	5,2	58,6
Bir işletmeyi geçici olarak kapatmak veya lisansını iptal etmek	10,3	31,0	3,4	55,2
Yurt dışı çıkışına kısıtlamalar getirmek	12,1	12,1	5,2	70,7

Kaynak: OECD, Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies Tax Administration 2019, s.98.

Tablo 3'teki bulgulara bakıldığında vergi alacağının zor alımında mükelleflere yurt dışı yasağı konulma hususunda gelir idarelerinin %70'inde böyle bir yetkinin hiç olmadığı görülmektedir. Tablo 2'deki bilgilerle karşılaştırıldığında benzer durum olduğu ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, 34 ülkedeki gelir idarelerinin yalnızca 7 tanesinde yaklaşık %20) yurt dışına çıkışın engellenmesi söz konusudur. Türkiye'de de daha önce uygulanan bu yasak 2010 yılında kaldırılmıştır. Buna göre alacaklı vergi daireleri 23.09.2010 tarihinde yürürlüğe giren 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'unla³⁶⁰ birlikte kamu borçlusuna vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı uygulayamamaktadır.

Tablo 3'e göre vergi alacağını korumak amacıyla gelir idarelerinin en çok kullandığı tedbir, haciz uygulamasıdır. Buna yetkisi olan tüm idareler bu yetkiyi kullanmaktadır. Bazı ülkelerde ise bu yetki hazineye olabildiği için gelir idareleri bu yetkiyi kullanamamaktadır. Tablo 2'ye göre haciz uygulama yetkisine sahip olmayan gelir idarelerinin (%12) bu yetkiye sahip olmama nedeni, bu ülkelerde vergi borcu tahsilatının hazine tarafından gerçekleştiriliyor olmasıdır.

Genel olarak değerlendirildiğinde ve tablodaki bilgiler de dikkate alındığında vergi alacağının güvence altına alınmasında ülkeler tarafından en çok uygulanan yöntem hacizdir. Ancak haciz işleminin vergi alacağının tahsilindeki etkisi, haczedilecek

³⁶⁰ 07/05/2010 tarihli 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Resmi Gazete 13.05.2010 tarih ve 27580 sayı).

malvarlığı, alacak ya da hakların doğru şekilde tespit edilmesine bağlıdır. Bu durumda alacaklı tahsil dairelerinin mal varlığını tespit etmesinde vergi borçlusu mükellef tarafından yapılan mal bildirimi önem kazanmaktadır. Türk hukuk sisteminde kamu alacakları bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığı, haczolunacak malların tespiti amacıyla malvarlığı araştırması yapmaya, bu araştırmanın şekli, alanı ve kapsamı ile kamu alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetkinin kamu idareleri tarafından kullanılabileceği 6183 sayılı AATUHK' un 62'nci maddesinde belirtilmektedir. Türk hukuk sisteminde olduğu gibi alacaklı tahsil dairelerine verilen bu yetki her ülkede aynı olmayabilir. Örneğin İsviçre'de borçlunun malvarlığının tespit edilmesinde icra memurunun ayrıca bir yükümlülüğü bulunmamaktadır³⁶¹.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında seçilmiş olan iki ülkedeki mal bildirimi uygulaması ele alınacaktır. Bu kapsamda ele alınacak ülkeler İsviçre ve Almanya'dır. İsviçre örneğinin çalışmaya dâhil edilmesinin temel nedeni Türk icra ve iflas hukukunun bu ülkeden iktibas ederek oluşturulmasıdır. Bir başka deyişle İsviçre icra ve iflas hukuku, Türk icra ve iflas hukukunun kaynağını oluşturmaktadır. Almanya örneğinin alınmasındaki temel husus ise 1949 yılında gerçekleştirilen ve Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki en önemli reformlardan biri kabul edilen gelir vergisi reformunda, vergi sistemi için Almanya'daki yasalar esas alınmıştır³⁶². Gelir vergisi reformunun hazırlanmasında görevlendirilen komisyon üyeleri arasında Prof. Dr. Fritz Neumark'ın³⁶³ yer alması Alman vergi sisteminin esas alınmasında etkili olmuştur³⁶⁴. Vergi sistemini düzenleyen kanunların, Almanya'daki hukuka dayanması nedeniyle de çalışmaya Almanya örneği dâhil edilmiştir.

2. İSVİÇRE' DE MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

İsviçre'de alacakların takibi 11 Nisan 1889 tarihli İsviçre Federal İcra ve İflas Kanunu (SchKG)'na³⁶⁵ göre yapılmaktadır. İsviçre İcra ve İflas hukuku her ne kadar Türk icra ve iflas hukukuna kaynaklık etmiş olsa da temelde ayrıldıkları hususlar bulunmaktadır. İki hukuk sistemi arasındaki en önemli farklılık icra ve iflas kanunlarının

³⁶¹ Staehelin vd. a.g.e., s. 854.

³⁶²Erol Ulusoy, Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi, 2006. <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html> (Erişim Tarihi: 29.09.2022).

³⁶³Fritz Neumark, 1933 yılında Almanya'dan Türkiye'ye gelmiş ve 1936 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nin kurulmasına öncülük etmiş ve burada öğretim üyesi olarak görev almıştır. <https://iktisat.istanbul.edu.tr/tr/content/bolumler/tarihce>, (Erişim Tarihi: 14.04.2023).

³⁶⁴ Hüseyin Perviz Pur, *Çağdaş Türk Vergi Sisteminin Kurucusu Ali Alaybek'e Armağan*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s.32.

³⁶⁵11.04.1889 tarihli Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG)- AS 11 529.

kapsamı hususunda ortaya çıkmaktadır. İsviçre Federal İcra ve İflas Kanunu'nun 38'inci maddesinde paranın ödenmesi veya teminat verilmesine yönelik icraların alacak tahsili yoluyla yapılacağı belirtilmiştir. Ancak sadece özel hukuka dayalı parasal alacaklar değil, aynı zamanda para cezası, vergi ve diğer harçların ödenmesi gibi kamu hukuku kapsamındaki alacaklar da icra yoluyla takibe dâhildir³⁶⁶. Buna karşın Türk hukuk sisteminde alacakların takibi bakımından özel alacak ve kamu alacağı ayrımı yapılmaktadır. Özel hukuka tabi alacaklar 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'na göre takip edilirken vergiler başta olmak üzere kamu alacakları 6183 Sayılı AATUHK'a göre takip ve tahsil olunmaktadır.

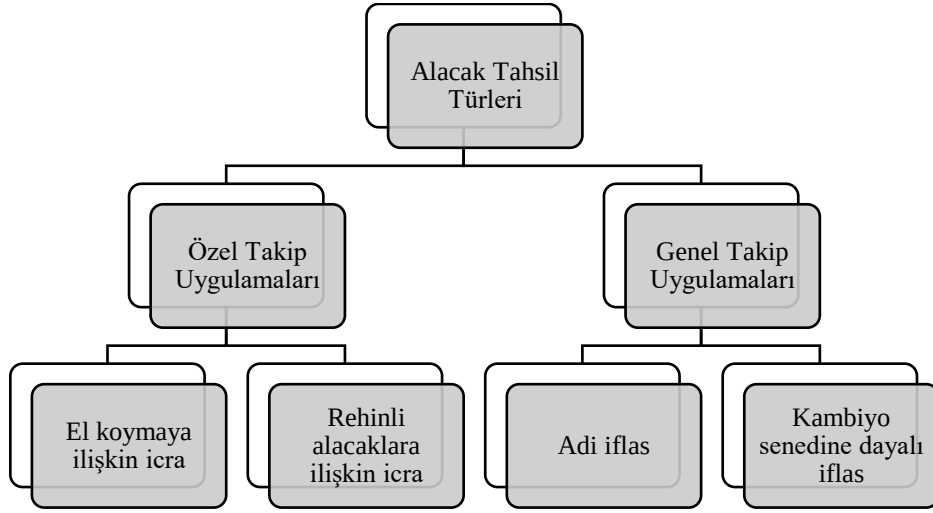
Alacak takibi türleri bakımından İsviçre icra ve iflas hukukunda genel ve özel olmak üzere iki farklı uygulama bulunmaktadır. Özel takip (spezialexekution) kapsamında el koymaya ilişkin icra ve rehine ilişkin icra yer almaktadır. Genel takipte (generalexekution) ise adi iflas ve kambyo senedine dayalı iflas yer almaktadır. Özel takip uygulaması, borçlunun münferit olarak belirlenmiş mal varlıklarının haczedilmesiyle elde edilen hasılatın sadece tek bir alacaklının talebinin karşılanması söz konusudur. Haczedilecek malvarlığı, icra makamı tarafından resmi haciz usulünde veya önceden rehin verilmek suretiyle borçlunun kendisi veya üçüncü bir kişi tarafından belirlenir. Genel takip uygulamasında ise borçlunun tüm malvarlıkları ve gelirleri, bilinen tüm alacaklıları aynı anda ve mümkün olduğunca eşit olarak tasfiye etmek için kullanılır³⁶⁷.

İsviçre icra ve iflas hukukundaki alacak tahsil türleri Şekil 1 yardımıyla özetlenmiştir.

³⁶⁶ Kurt Amonn, Fridolin Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs-und Konkursrechts, 8.Auflage, Bern, Stampfli Verlag AG, 2008, s. 3.

³⁶⁷ Kurt Amonn ve Fridolin Walther, a.g.e., s. 6.

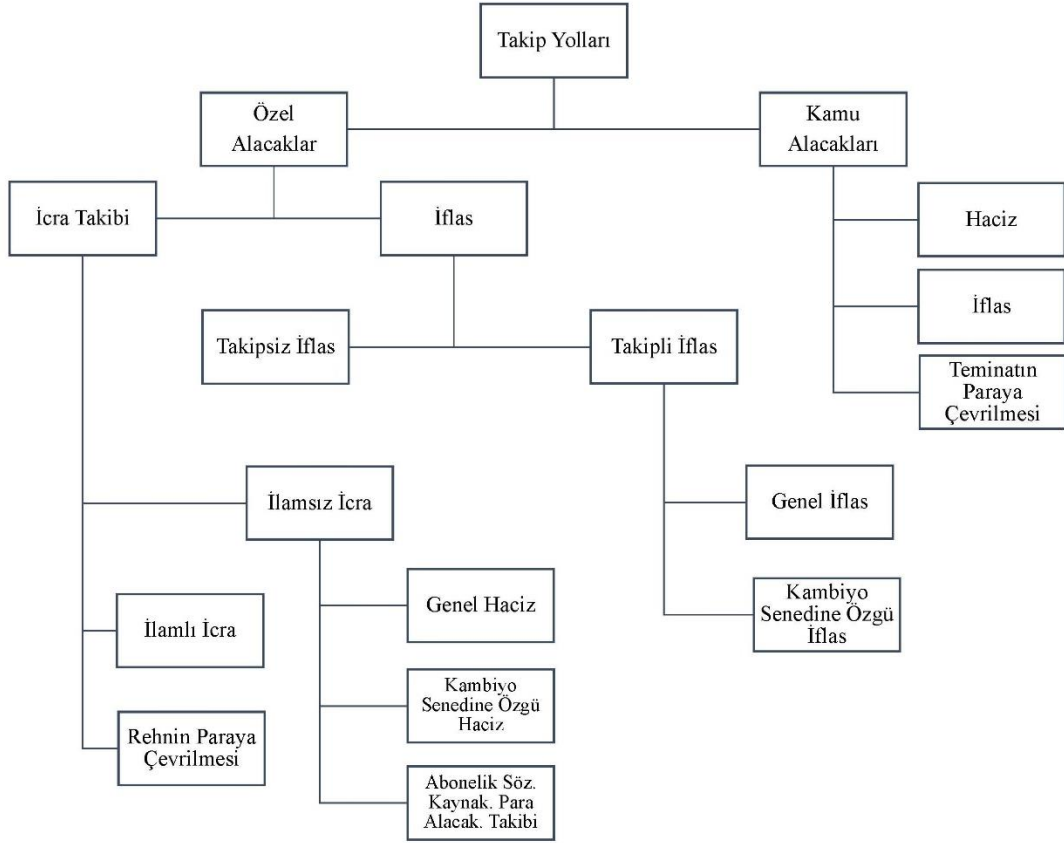
Şekil 1. İsviçre İcra ve İflas Hukukunda Alacak Tahsil Türleri



Kaynak: Kurt Amonn ve Fridolin Walther, a.g.e., s. 6.

Alacakların takip ve tahsiline ilişkin uygulamalar bakımından Türk ve İsviçre icra ve iflas hukuku arasında bir karşılaştırma, alacak türü dikkate alınarak yapılmalıdır. İsviçre hukuk sisteminde alacakların takibine yönelik usul ve esaslar tek bir kanunda düzenlenmiş ve iki alacak türü (özel ve kamu) için de aynı usul ve esasların kabul edilmiş olması nedeniyle vergi alacaklarının takibi bakımından yapılacak olan karşılaştırmada İsviçre İcra ve İflas Kanunu'ndaki usul ve esaslar dikkate alınacaktır. Oysa Türk hukuk sisteminde özel alacak ve kamu alacağı ayrımı yapılarak farklı kanunlarda düzenlenen farklı usul ve esaslar uygulanmak suretiyle alacaklar takip edilmektedir. Türk icra ve iflas hukukunda alacak türüne göre takip şekilleri tamamen birbirinden ayrı olmasa da farklılık arz etmektedir. Türk icra ve iflas hukukunda alacak türüne göre takip yolları Şekil 2 yardımıyla özetlenmiştir.

Şekil 2. Türk İcra ve İflas Hukukunda Alacak Türüne Göre Takip Yolları



Şekil 2’de görüldüğü üzere özel alacaklar için çok daha çeşitli takip yolları bulunmaktadır. Ancak çalışma konusu kapsamında olmadığından sadece takip türlerinin neler olduğunun belirtilmesiyle yetinilecektir.

İsviçre icra ve iflas hukukunda icra takibi ödeme emrinin tebliği ile başlar ve alacak takibinin temelini oluşturur³⁶⁸. İsviçre İİK’nın 69’ uncu maddesine³⁶⁹ göre icra dairesine yapılan icra talebinden sonra icra dairesi ödeme emri gönderir. Ödeme emrinde; borca ilişkin detaylı bilgilerin yanı sıra icra masrafları da dâhil olmak üzere alacaklının 20 gün içinde tatmin edilmesi veya teminat gösterilmesi gerektiği belirtilir. Buna ek olarak alacağın tamamına ya da bir kısmına veya alacaklının icra yolu ile ileri sürme

³⁶⁸ Kurt Amonn ve Fridolin Walther, a.g.e., s. 177.

³⁶⁹ Art.69:

“1 Nach Empfang des Betreibungsbegehrens erlässt das Betreibungsamt den Zahlungsbefehl.

2 Der Zahlungsbefehl enthält:

1.die Angaben des Betreibungsbegehrens;

2.die Aufforderung, binnen 20 Tagen den Gläubiger für die Forderung samt Betreibungskosten zu befriedigen oder, falls die Betreibung auf Sicherheitsleistung geht, sicherzustellen;

3.die Mitteilung, dass der Schuldner, welcher die Forderung oder einen Teil derselben oder das Recht, sie auf dem Betreibungswege geltend zu machen, bestreiten will, innerhalb zehn Tagen nach Zustellung des Zahlungsbefehls dem Betreibungsamte dies zu erklären (Rechtsvorschlag zu erheben) hat;

4.die Androhung, dass, wenn der Schuldner weder dem Zahlungsbefehl nachkommt, noch Rechtsvorschlag erhebt, die Betreibung ihren Fortgang nehmen werde”

hakkına itiraz etmek isteyen borçlunun, ödeme emirinin tebliğinden itibaren 10 gün içinde bunu icra dairesine yazılı veya sözlü olarak bildirmesi (kanuni teklifte bulunması) gerektiği de ödeme emrinde yer alan bilgilerdendir. Son olarak borçlunun ödeme emrine uymaması veya itirazda bulunmaması halinde icra takibine devam edileceği de ödeme emrinde açıkça belirtilir. Borçlu tarafından yapılan itiraz (kanuni teklif)³⁷⁰, icra takibini durdurmaktadır. Borçlu ödeme yapmaz ya da kendisine tanınan süreyi bir hak iddia etmeden geçirirse bu durumda ödeme emri yasal olarak bağlayıcı bir nitelik kazanmaktadır.

İsviçre İcra ve İflas hukukunda mal bildirimi yükümlülüğü, icra takibi sürecinde borçlunun yükümlülükleri arasında yer almaktadır. Bu yükümlülük, alacak tahsil türlerinin özel bir şekli olan el koymaya ilişkin icranın İsviçre İİK’da hüküm altına alındığı madde 91’de belirtilmektedir. Kanun’un 91’inci maddesindeki hükümler ile alacaklılar lehine mümkün olan en kapsamlı haczin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda 1994 yılındaki revizyon ile üçüncü kişilerin, makamların ve icra dairelerinin bilgi verme yükümlülüğü kanun maddesine ilave edilmiştir³⁷¹. Daha önce bilgi verme yükümlülüğü borçlu nezdinde iken 1994 yılındaki düzenleme ile birlikte bilgi vermekle yükümlü olanları kapsamı genişletilmiştir.

İlgili Kanun’un 91/1 maddesine³⁷² göre cezai bir durumun varlığı durumunda borçlu aşağıda belirtilenleri yapmakla yükümlüdür:

- El koymada hazır bulunma ya da temsil edilme,
- Yanında bulunmayanlar da dâhil olmak üzere, tüm malvarlığını, üçüncü şahıslara karşı sahip olduğu hakları ve alacakları bildirmekle yükümlüdür.

Buna göre borçlu, haczedilebilir tüm malvarlığı değeri hakkında geniş bir bilgi verme yükümlülüğü altındadır. Borçlunun, alacaklının talebini güvence altına alacak kadar malvarlığını bildirmesi yeterli olmayıp tüm malvarlığını bildirmelidir. Bu şekildeki bir bildirim icra memurlarının icra sırasını belirlemeleri açısından önemlidir. Tüm malvarlığı bildirilmediği takdirde İsviçre İİK’nın 95’inci³⁷³ maddesine göre icra sırasının

³⁷⁰ Adı geçen kanunda borçlu tarafından yapılan bu itiraz için “Rechtsvorschlag” kullanılmaktadır.

³⁷¹ Staehelin, Bauer Staehelin, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs I, 2. Auflage, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2010, s.852.

³⁷² Art 91: “1 Der Schuldner ist bei Straffolge verpflichtet:

1. der Pfändung beizuwohnen oder sich dabei vertreten zu lassen (Art. 323 Ziff. 1 StGB 179);

2. seine Vermögensgegenstände, einschliesslich derjenigen, welche sich nicht in seinem Gewahrsam befinden, sowie seine Forderungen und Rechte gegenüber Dritten anzugeben, soweit dies zu einer genügenden Pfändung nötig ist (Art. 163 Ziff. 1 und 323 Ziff. 2 StGB).”

³⁷³ İsviçre İcra ve İflas Kanunu’nun 95’inci maddesine göre;

belirlenmesi mümkün olmamaktadır³⁷⁴. Bilgi verme yükümlülüğünün amacı, özellikle haciz edilebilecek gelir ve mal varlığının tespiti olmak üzere haczin icrası için icra memuruna gerekli temeli sağlamaktır. Yeterli bir haciz için gerekli olduğu ölçüde³⁷⁵ borçlu malvarlığı hakkında kapsamlı bilgi vermekle yükümlüdür. Bu, sadece söz konusu borcun tahsil edilmesini sağlamak veya bir zarar belgesinin düzenlenmesi önlemek için değil, her şeyden önce icra memurunun Kanun'un 93/1 ve 95/5'inci maddelerine dayanan takdir yetkisini³⁷⁶ ve yapılacak haczin sırasını etkilemesi bakımından gereklidir. Ancak borçlunun, özellikle haciz için uygun olan malvarlığını beyan edebilme hakkı da vardır³⁷⁷.

Borçlunun bilgi verme yükümlülüğü, kendi tasarrufunda bulunan veya üçüncü kişi nezaretinde bulunan tüm varlıkları (banka ve posta çeki hesapları gibi), belirli bir tutarın ödenmesine ilişkin talepleri (ücretler, emekli aylıklı, bazı yardımlar, nafaka ödemeleri, kira ödemeleri vb.) ve üçüncü şahıslara karşı olan hakları (ortak mülkiyet, intifa hakkı, haciz veya el koyma hakları, mülkiyetin elde tutulması, şirket hisseleri vb.) kapsamaktadır. Gelecekteki gelirlerin tahmin edilmesi gerekiyorsa, icra memuru yakın

1.Sınırlı hacze tabi alacaklar ve alacaklar dâhil olmak üzere taşınır varlıklara (Madde 93) öncelikle el konulur. Her şeyden önce, günlük kullanım nesnelerine el konulur; ancak daha fazla harcanabilir varlığa daha az harcanabilir olanlardan önce el konulur.

2.Taşınmaz mal, ancak taşınır mal alacağın karşılanması için yeterli olmadığında haczedilir.

3.Son olarak, hacze konu olan veya borçlunun üçüncü şahıslara ait olduğunu belirlediği veya üçüncü şahıslarca talep edilen varlıklara haciz konulur.

4.Yem stoklarına el konulursa, borçlunun talebi üzerine karşılık gelen sayıda canlı hayvana da el konulur. Memur, şartların mazur göstermesi veya alacaklı ve borçlunun birlikte talep etmesi halinde bu emirden sapabilir

5.Ayrıca memur, mümkün olduğu kadar hem alacaklının hem de borçlunun menfaatlerini dikkate almalıdır.

Art. 95:

"1 In erster Linie wird das bewegliche Vermögen mit Einschluss der Forderungen und der beschränkt pfändbaren Ansprüche (Art. 93) gepfändet. Dabei fallen zunächst die Gegenstände des täglichen Verkehrs in die Pfändung; entbehrlichere Vermögensstücke werden jedoch vor den weniger entbehrlichen gepfändet.

2 Das unbewegliche Vermögen wird nur gepfändet, soweit das bewegliche zur Deckung der Forderung nicht ausreicht.

3 In letzter Linie werden Vermögensstücke gepfändet, auf welche ein Arrest gelegt ist, oder welche vom Schuldner als dritten Personen zugehörig bezeichnet oder von dritten Personen beansprucht werden.

4 Wenn Futtermittel gepfändet werden, sind auf Verlangen des Schuldners auch Viehstücke in entsprechender Anzahl zu pfänden.

4bis Der Beamte kann von dieser Reihenfolge abweichen, soweit es die Verhältnisse rechtfertigen oder wenn Gläubiger und Schuldner es gemeinsam verlangen.

5 Im übrigen soll der Beamte, soweit tunlich, die Interessen des Gläubigers sowohl als des Schuldners berücksichtigen."

³⁷⁴Isaac Meier, Aktuelle Probleme Der Zwangsvollstreckung aus Der sicht des schweizerischen rechts (SchKG) Medeni Hukuk ve İcra İflas Hukukçuları Toplantısı- VII, 2008, s.104.

³⁷⁵ Aynı kanunun 97'inci maddesine göre "İcra memurları, gerekirse bilirkişi yardımıyla haczedilen varlıkların değerini tahmin eder. Faiz ve masraflar da dâhil olmak üzere alacaklılarını tatmin etmek için gerekli olandan daha fazlası hacze eklenmez". şeklinde belirtilmektedir. Art. 97: *"1 Der Beamte schätzt die gepfändeten Gegenstände, nötigenfalls mit Zuziehung von Sachverständigen. 2 Es wird nicht mehr gepfändet als nötig ist, um die pfändenden Gläubiger für ihre Forderungen samt Zinsen und Kosten zu befriedigen."*

³⁷⁶ Kanunun 93/1'inci maddesine göre haczedileceklerin kapsamı konusunda icra memurunun takdiri bulunmaktadır. Kazanılan her nevi gelirler, intifa hakları ve getirileri, nafaka ödemeleri, 92'in maddeye göre haczedilemeyen emekli maaşı ve kıdem tazminatı gibi kazanç kaybını telafi etmek için tüm yardımlar, icra memurunun takdirine bağlı olarak borçlu ve ailesi için mutlak gerekli olmadığı ölçüde hacze eklenebilir. İcra memurunun bir diğer takdir yetkisi, kanunun 95/5'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre icra memuru mümkün olduğu kadar hem alacaklının hem de borçlunun menfaatlerini dikkate almalıdır. Bunlara ek olarak icra dairesi haczi uygulamak borçlunun gereksiz zaman veya faaliyet kaybına uğramamasını sağlamak zorundadır. Staehelin vd. a.g.e., s. 859

³⁷⁷ Staehelin vd. a.g.e., s. 853.

geçmişte kazanılan gelirler hakkında da bilgi talep edebilmektedir. Buradaki amaç ise haczin yapılabilmesinin sağlanmasıdır. Borçlunun bilgi verme yükümlüğü, borçlunun haczedilemez olduğunu düşündüğü varlıkları da kapsamaktadır. Ayrıca henüz süresi dolmamış, şahsi ve devredilemez haklar da borçlu tarafından belirtilmelidir. Bilgi verme yükümlülüğü aynı zamanda ikili sözleşmelerden doğan hakları, fikri mülkiyet haklarını, hâlihazırda edinilmiş miras alacaklarını ve mülkiyetin muhafaza altına alındığı varlıkları da içerir³⁷⁸.

İcra memuru haczi uygularken sadece borçlu veya alacaklı³⁷⁹ tarafından sağlanan bilgilere bağlı kalmamalı, aynı zamanda haczedilebilecek herhangi bir varlığın olup olmadığına ilişkin kendisi de dikkat etmelidir. Ancak icra memurunun ayrıca borçlunun malvarlığını araştırmak şeklinde bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Hatta haczedilebilecek başka malvarlığına dair somut emareler olmasa bile icra memuru malvarlığı araştırması yapmakla yükümlü değildir³⁸⁰. Ne alacaklı tahsil dairesi ne de denetim makamı ceza tehdidine rağmen gizli tutulan herhangi bir varlığı bulmak için dedektiflik yapmak zorunda değildir³⁸¹.

Borçlu, kendi mahremiyetinin korunmasını öne sürerek icra memuruna bilgi vermeyi reddedemez. Kişisel alanla ilgili talep edilen bilgiler hususunda bu şekildeki bir müdahale, haczin daha uygun bir şekilde gerçekleştirilmek istenmesinin bir sonucu olarak borçlu tarafından kabul edilmelidir³⁸².

İsviçre federal mahkemesi kararlarına göre borçlunun geçmişteki varlıkları hakkında bilgi verme yükümlülüğü sınırlıdır. Özellikle borçlu yıllar önce sahip olduğu fonların kullanımı hakkında bilgi vermek zorunda değildir³⁸³. Ancak zaman açısından bilgi verme yükümlülüğü, her halükarda aynı Kanun'un 286 ile 288'inci maddelerinde³⁸⁴ belirtilen tüm işlemleri kapsamalıdır³⁸⁵.

³⁷⁸ Staehelin vd. a.g.e., s. 854.

³⁷⁹ Alacaklıdan borçlunun bildiği malvarlığını belirtmesinin istendiği durumda (4 numaralı resmi form) alacaklı da borçluya ait olduğunu bildiği malvarlığını beyan etmektedir. (Metinde geçen kavram "das amtliche Formular Nr.4, Ziff. 3" şeklindedir.) Staehelin vd. a.g.e., s. 854.

³⁸⁰ Staehelin vd. a.g.e., s. 854.

³⁸¹ Staehelin vd. a.g.e., s. 853.

³⁸² BGE 111 III 52, 54. (Erişim tarihi: 16.09.2022)

³⁸³ BGE 107 III 73, 74 (Erişim Tarihi, 21.09.2022)

³⁸⁴ Kanunun 286'ncı maddesinde olağan olarak verilen hediyeler hariç olmak üzere, borçlu tarafından haciz veya iflastan önceki bir yıl içinde yapılan karşılıksız tasarruflar için itiraz edilebileceği belirtilmektedir. 288'inci maddesinde ise iflasın açılmasın veya hacizden önceki son beş yıl içinde, borçlunun alacaklıya zarara uğratmak niyetiyle yaptığı tüm yasal işlemlere itiraz edilebileceği belirtilmektedir. Bu durumda süre sınırı için bir yıl ve beş yıl olmak üzere iki farklı süre bulunmaktadır.

³⁸⁵ Staehelin vd. a.g.e., s. 854.

İsviçre icra ve iflas hukukunda borçlunun yanı sıra borçlunun malvarlığını muhafaza eden veya borçluya karşı bir borç yükümlülüğü bulunan üçüncü kişilerin de bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır. İsviçre İİK'nın 91/4'üncü maddesine³⁸⁶ göre borçlunun malvarlığını güvenli bir şekilde saklayan veya borçlunun mevduatını elinde bulunduran üçüncü kişiler, cezai kovuşturma açılması durumunda borçlu ile aynı ölçüde bilgi vermekle yükümlüdür. Bankalar ve avukatlar, bu durumda meslek sırrına dayanarak bilgi saklayamamaktadırlar³⁸⁷.

Bunların yanı sıra Kanun, borçlu ve borçluyla ilişkili üçüncü kişilerle birlikte yetkili makamları da bilgi vermekle yükümlü kılmıştır. İcra ile ilgili olarak adı geçen Kanun maddesinin son fıkrası icra dairesinin yerine getirmesi gerektiği önemli bir hususu belirtmektedir. Buna göre icra dairesi, icra işleminden etkilenenlerin yükümlülüklerini ve bunların cezai sonuçlarını bu kişilere açıkça belirtmelidir.

Kanun'un 91'inci maddesinde belirtilen yükümlülüklerin borçlu tarafından ihlal edilmesi halinde borçlu yaptırımla karşılaşmaktadır. Bu yaptırım için İsviçre Ceza Kanunu (StGB)'na³⁸⁸ atıfta bulunulmuş olup söz konusu Kanun'un 323'üncü maddesinde³⁸⁹ borçlunun icra ve iflas takibine itaatsizliği durumunda para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmış ve hangi hareketlerin bu kapsamda olduğu belirtilmiştir. Buna göre 91/1'inci maddede belirtilen malvarlığını bildirme yükümlülüğüne uymayan borçlu para cezası ile cezalandırılmaktadır.

Özetlenecek olursa, İsviçre icra ve iflas hukukuna göre mal bildirimi yükümlülüğü, alacaklılar lehine haczin sağlanması amacına hizmet etmektedir. Mal bildirimi yükümlülüğünün kapsamı oldukça geniştir. Bu denli kapsamlı olmasının temel

³⁸⁶ Art 91/4: "Dritte, die Vermögensgegenstände des Schuldners verwahren oder bei denen dieser Guthaben hat, sind bei Straffolge (Art. 324 Ziff. 5 StGB) im gleichen Umfang auskunftspflichtig wie der Schuldner."

³⁸⁷ BGE 109 III 22, 102 III 6, (Erişim Tarihi: 16.09.2022).

³⁸⁸ 21 Aralık 1937'de kabul edilen ve 1 Ocak 1942 tarihinde yürürlüğe giren "Schweizerisches Strafgesetzbuch".

³⁸⁹ Art. 323: "Mit Busse wird bestraft:

1. der Schuldner, der einer Pfändung oder der Aufnahme eines Güterverzeichnisses, die ihm gemäss Gesetz angekündigt worden sind, weder selbst beiwohnt noch sich dabei vertreten lässt (Art. 91 Abs. 1 Ziff. 1, 163 Abs. 2 und 345 Abs. 1406 SchKG);

2. der Schuldner, der seine Vermögensgegenstände, auch wenn sie sich nicht in seinem Gewahrsam befinden, sowie seine Forderungen und Rechte gegenüber Dritten nicht so weit angibt, als dies zu einer genügenden Pfändung oder zum Vollzug eines Arrestes nötig ist (Art. 91 Abs. 1 Ziff. 2 und 275 SchKG);

3. der Schuldner, der seine Vermögensgegenstände, auch wenn sie sich nicht in seinem Gewahrsam befinden, sowie seine Forderungen und Rechte gegenüber Dritten bei Aufnahme eines Güterverzeichnisses nicht vollständig angibt (Art. 163 Abs. 2, 345 Abs. 1 SchKG);

4. der Schuldner, der dem Konkursamt nicht alle seine Vermögensgegenstände angibt und zur Verfügung stellt (Art. 222 Abs. 1 SchKG);

5. der Schuldner, der während des Konkursverfahrens nicht zur Verfügung der Konkursverwaltung steht, wenn er dieser Pflicht nicht durch besondere Erlaubnis enthoben wurde (Art. 229 Abs. 1 SchKG)".

nedeni ise icra memurunun en uygun şekilde borçlunun haczedilebilecek malvarlığını tespit etmesini sağlamaktır. Çünkü İsviçre icra ve iflas hukukunda haczedilebilecek malların bir sırası bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un aksine icra memurlarının borçlunun yaptığı mal bildiriminden ayrıca malvarlığı araştırması yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Buna göre borçlunun alacağı karşılayacak miktarda yeteri kadar malvarlığının olmaması durumunda ayrıca bir araştırma yapılmamaktadır. Ancak icra memuru alacaklı ve borçlunun menfaatlerini olabildiğince eşit derece korumakla mükelleftir. Borçlu mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmediği takdirde de icra ve iflas takibine itaatsiz etmiş olarak kabul edilmekte ve para ceza ile cezalandırılmaktadır.

3.ALMAN YA'DA MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Almanya'da alacakların takibinde esas alınan iki ayrı kanun bulunmaktadır. Bunlardan birisi özel alacakların takibi için esas alınan Alman Medeni Usul Kanunu (Zivilprozessordnung- ZPO)³⁹⁰ iken diğeri vergi alacaklarının takibi için esas alınan Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung)³⁹¹'dur.

Alman Vergi Usul Kanunu, vergi hukukunda özel bir statüye sahiptir ve vergilendirmeye ilişkin temel kanun³⁹² olma özelliği taşır. Söz konusu kanunun temel kanun olmasının sebebi, tüm vergiler için bu kanunun esas alınmasıdır. Vergilerin uygulanma şeklinin temelde aynı olması ve tüm vergiler için söz konusu kanunun esas alınması onu temel kanun yapmaktadır. Bu durum aynı zamanda vergiye ilişkin ihtilafların çözüm yollarında geçerli olduğu gibi vergi ceza hukuku kapsamındaki konular için de geçerlidir³⁹³. Bu nedenle Alman Vergi Usul Kanunu'na vergilendirmenin temel kanunu demek yanlış olmayacaktır.

Alacakların takibi konusunda Alman Vergi Usul Kanunu ile Alman Medeni Usul Kanunu temelde birbirine benzer hükümlere sahiptir. Şöyle ki Alman Vergi Usul Kanunu'nun açıkça belirtmediği usul ve esaslar için Alman Medeni Usul Kanunu'na atıf yapılmaktadır. Ancak icra takibindeki yetkili organlar bakımından iki kanunda farklılık bulunmaktadır. Alman Medeni Usul Kanunu kapsamındaki icra takibinin aksine, Alman

³⁹⁰ Zivilprozessordnung v. 05.12.2005 (BGBl. I S. 3202, ber. 2006 I S. 431, 2007 I S. 1781) Kanunun ilk çıkarılış tarihi 12.09.1950'dir.

³⁹¹ Abgabenordnung v.1.10.2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 I S. 61) Kanunun ilk çıkarılış tarihi 16.03.1976.

³⁹² Tüm vergi türleri için geçerli olan söz konusu kanun, "şemşiye kanun (Mantelgesetz)" olarak da anılmaktadır. Carola Ratjen, Silke Sager, Nadine Schimpf, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, HDS Verlag, 2012, s.1.

³⁹³ Ratjen, Sager ve Schimpf, a.g.e., s. 1.

Vergi Usul Kanunu (AO) kapsamındaki icra takibi bağımsız yargı organları (örneğin icra memurları) tarafından değil, bizzat gelir idaresi tarafından yürütülmektedir. İcrai (Titelfunktion)³⁹⁴ nitelikte olan vergi tahakkukları, gelir idaresi tarafından icra edilmektedir.

Vergi ve benzer kamu alacakları için esas alınan Alman Vergi Usul Kanunu'nun 249'uncu ve akabindeki maddelerde icra takibine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kanun maddeleri, verginin tahsil aşamasında verginin mükellef tarafından ödenmemesi halinde uygulanmaktadır. Ödenmeyen vergilerin tahsili için icra takibi ise Alman Vergi Usul Kanunu'nun 259'uncu ile 327'inci maddelerine göre yapılmaktadır. Buna göre gelir idaresi, söz konusu madde hükümlerine dayanarak vergi alacağının tahsilini gerçekleştirmektedir³⁹⁵.

Alman Vergi Usul Kanunu'na göre icranın başlayabilmesi için belirli koşullar bulunmakta olup bu koşullar ilgili Kanun'un 254'üncü maddesinde³⁹⁶ belirtilmiştir. Buna göre, aksi belirtilmediği takdirde öncelikle vergi alacağının vadesinin gelmiş olması yani muaccel nitelik kazanması gereklidir. Vadesi gelen borç için borçluya, borcunu ödemesini talep etmeye yönelik bir ödeme emri (Leistungsgebot)³⁹⁷ gönderilmelidir. Son olarak da icra takibinin başlayabilmesi için bu talebin yapılmasının üzerinden en az bir haftalık bir sürenin geçmiş olması gerekmektedir. Ancak aynı kanun maddesine göre vergi beyannamesine dayanan bir verginin ödenmemesi halinde, borçlu için ödeme emri gönderilmesi gerekli değildir³⁹⁸.

³⁹⁴ "Titelfunktion" idari bir işlemin özellikleri açıklanırken kullanılan bir kavram olup, idari işlemin herhangi bir merciden teyit alınmaksızın uygulanabileceği anlamına gelmektedir. Bu nedenle "icrailik" kavramına karşılık gelmektedir.

³⁹⁵ Volker Kreft, Steuer Recht Schnell Erfasst, 6. Auflage, Springer, 2012, s.77- 78. Klaus Tipke, Joachim Lang, Steuerrecht, 22. Auflage, Ottoschmidt, 2015, s. 1257.

³⁹⁶ § 254: "(1) Soweit nichts anderes bestimmt ist, darf die Vollstreckung erst beginnen, wenn die Leistung fällig ist und der Vollstreckungsschuldner zur Leistung oder Duldung oder Unterlassung aufgefordert worden ist (Leistungsgebot) und seit der Aufforderung mindestens eine Woche verstrichen ist. Das Leistungsgebot kann mit dem zu vollstreckenden Verwaltungsakt verbunden werden. Ein Leistungsgebot ist auch dann erforderlich, wenn der Verwaltungsakt gegen den Vollstreckungsschuldner wirkt, ohne ihm bekannt gegeben zu sein. Soweit der Vollstreckungsschuldner eine von ihm auf Grund einer Steueranmeldung geschuldete Leistung nicht erbracht hat, bedarf es eines Leistungsgebots nicht.

(2) Eines Leistungsgebots wegen der Säumniszuschläge und Zinsen bedarf es nicht, wenn sie zusammen mit der Steuer beigetrieben werden. Dies gilt sinngemäß für die Vollstreckungskosten, wenn sie zusammen mit dem Hauptanspruch beigetrieben werden. Die gesonderte Anforderung von Säumniszuschlägen kann ausschließlich automationsgestützt erfolgen."

³⁹⁷ Ödeme emri (Leistungsgebot), bir kişinin vergi kanunu kapsamında bir ödeme yapması gerektiğine dair yetkili makâmın beyanını içeren bir idari işlemdir. Schleswig-Holsteinisches VG, Beschluss vom 20.09.2017 - 4 B 176/17. "https://openjur.de/u/2204250.html" (Erişim Tarihi: 24.03.2023).

³⁹⁸ Klaus Tipke ve Heinrich Wilhelm Kruse, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar III (233-415 AO, 1-62 FGO), Ottoschmidt, 2016, s. 254.maddenin 3.sayfası

Ödeme emri, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinde³⁹⁹ belirtilen nitelikte bir idari işlem olma özelliğine sahiptir. Bu ödeme emri, borcun ne zaman, nerede ve nasıl yerine getirileceğini düzenlemektedir. Ödeme emri için, Alman Vergi Usul Kanunu'nda özel bir şekil şartı belirtilmemiştir. Adı geçen Kanun'un 119'uncu maddesine göre yazılı, sözlü, elektronik veya başka bir şekilde olabilmektedir. Ancak ödeme emri idari işlem özelliği taşıdığından, bir idari işlemde bulunması gereken tüm unsurları içermelidir⁴⁰⁰.

Ödeme emrinin ilanı aynı Kanun'un 122'inci maddesinde belirtilen ilan usulüne göre yapılmaktadır. Ödeme emri borçluya gönderilmekle birlikte ortak borçlu ya da birden fazla muris olması durumunda her birine ayrı ayrı tebliğ edilmektedir. Ödeme emrinden sonra icra işlemlerine girişilebilmesi için ödeme emri tebliğinden itibaren en az bir haftalık bir sürenin geçmiş olması gerekmektedir. Borçluya gönderilen ödeme emri üzerinde daha kısa bir süre belirtilmesi, ödeme emrini kanuna aykırı hale getirmektedir ancak onu geçersiz kılmamaktadır⁴⁰¹. Çünkü bir haftalık süreye uyulmaması icra tedbirlerinin hükümsüzlüğü sonucunu doğuracak ciddi bir eksiklik olarak görülmemektedir⁴⁰².

Alman Vergi Usul Kanunu'nun 259'uncu maddesi⁴⁰³ gereğince kural olarak, icra borçlusuna bir haftalık ödeme süresi ile icra başlamadan önce hatırlatma (Mahnung) yapılmalıdır. Hatırlatma parasal alacakların icrası bölümünde düzenlenmiştir. Bu nedenle sadece vadesi geçmiş alacaklar için dikkate alınmaktadır. Bir uyarı niteliğinde olan hatırlatma, vergi borçlusundan, vadesi geçmiş olan verginin yasal dayanağı ve tutarı belirtmek suretiyle, belirli bir süre içinde ödemesinin yaptırım tehdidi altında talep edilmesidir⁴⁰⁴.

Borçluya yapılan hatırlatma, bir idari işlem değildir. Ayrıca cebri icra kapsamında bir tedbir de değildir. Şöyle ki, söz konusu hatırlatma haciz süreci başlamadan önce

³⁹⁹ §118: "Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Allgemeinverfügung ist ein Verwaltungsakt, der sich an einen nach allgemeinen Merkmalen bestimmten oder bestimmbar Personenkreis richtet oder die öffentlich-rechtliche Eigenschaft einer Sache oder ihre Benutzung durch die Allgemeinheit betrifft."

⁴⁰⁰ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 254.maddenin 5. sayfası

⁴⁰¹ BFL, 31.10.1975, VIII B 14/74, <https://research.wolterskluwer-online.de/document/ad9aec1-e07d-436b-af44-7f25bc9b99d5>, (Erişim Tarihi: 28.03.2023).

⁴⁰² Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 254.maddenin 8. Sayfası.

⁴⁰³ § 259: "Der Vollstreckungsschuldner soll in der Regel vor Beginn der Vollstreckung mit einer Zahlungsfrist von einer Woche gemahnt werden. Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn der Vollstreckungsschuldner vor Eintritt der Fälligkeit an die Zahlung erinnert wird. An die Zahlung kann auch durch öffentliche Bekanntmachung allgemein erinnert werden."

⁴⁰⁴ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 259.maddenin 1. sayfası

verilmesi gerektiğinden, onu tahsilat sürecinin bir parçası yapmaktadır. Bu nedenle hatırlatma yapmakla görevli birim vergi dairesidir. Ancak hatırlatma tahsilat süresince yapılmamış ise bu görevi icra makamı üstlenebilmektedir⁴⁰⁵.

Alman Vergi Usul Kanunu'nda mal bildirimini yükümlülüğü, taşınır malların icrasına ilişkin hükümlerin yer aldığı bölümde ve madde 284'te düzenlenmiştir. Söz konusu kanun maddesi, 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 29.7.2009 tarihinde kapsamlı şekilde değişikliğe uğramıştır⁴⁰⁶. Kanun maddesindeki değişikliğin temel sebeplerinden birisi malvarlığına ilişkin bir listenin talep edilmesi suretiyle bilgi edinme olanağının çok geniş kapsamlı ve verimli olmaması olarak belirtilmektedir. Ayrıca malvarlığına ilişkin talep edilen listenin, kâğıt formla tutuluyor olması yüksek bir idari yüke neden olmaktadır⁴⁰⁷. Bu kanun değişikliği, icra takibinde alacaklının mümkün olduğu kadar erken bilgi almasını sağlama amacının yanı sıra bilişim teknolojilerinin kullanımı suretiyle yargıyı rahatlatmak ve verilerin korunmasını sağlama amacını da taşımaktadır. Ayrıca değişiklikle birlikte malvarlığına ilişkin bilgi verme yükümlülüğünün yer aldığı 284'üncü maddenin Alman Medeni Usul Kanunu (ZPO)'ndaki benzer hükümleri ile de uyumlu hale getirilmesi sağlanmıştır⁴⁰⁸.

Mal bildirimini yükümlülüğünün hüküm altına alındığı 284'üncü maddeye göre borçlu, alacağının icra makamının ödemesini istemesinden itibaren iki hafta içinde alacağını ifa etmemesi halinde icra makamının talebi üzerine malvarlığı hakkında bilgi vermek zorundadır. Bu zorunluluk için Alman Medeni Usul Kanunu (ZPO)'nun 802c maddesinin birinci fıkrasında⁴⁰⁹ düzenlenen mal bildirimini yükümlülüğüne (Vermögensauskunft) atıfta bulunmaktadır⁴¹⁰. Değişiklik öncesi hükme göre, icra makamı taşınır varlıklara karşı önceki haciz uygulaması başarısız olması durumunda malvarlığına ilişkin bir liste sunulmasını⁴¹¹ talep edebilmekteydi. Ancak yeni hükümle birlikte icra tedbirlerine başlanılmadan önce bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir⁴¹².

⁴⁰⁵ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 259.maddenin 2. sayfası

⁴⁰⁶ BGBl. I 2009, S.2258 https://dejure.org/BGBl/2009/BGBl._I_S._2258 (Erişim Tarihi: 23.03.2023).

⁴⁰⁷ Ratien, Sager ve Schimpf, a.g.e., s.323.

⁴⁰⁸ Hans Bernhard Brockmeyer, Eva-Maria Gersch, Markus Jager, Bern Ratke, Eckart Ratschow, Reinhart Rüsken, Francesca Werth, Abgabenordnung Kommentar, 12. Auflage, Verlag C.H. Beck oHG, 2014, s.1475.

⁴⁰⁹ § 802c: "Der Schuldner ist verpflichtet, zum Zwecke der Vollstreckung einer Geldforderung auf Verlangen des Gerichtsvollziehers Auskunft über sein Vermögen nach Maßgabe der folgenden Vorschriften zu erteilen sowie seinen Geburtsnamen, sein Geburtsdatum und seinen Geburtsort anzugeben. Handelt es sich bei dem Vollstreckungsschuldner um eine juristische Person oder um eine Personenvereinigung, so hat er seine Firma, die Nummer des Registerblatts im Handelsregister und seinen Sitz anzugeben."

⁴¹⁰ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 4. sayfası

⁴¹¹ Kanun değişikliği öncesinde kanun metninde "varlık listesinin sunulması" ifadesi kullanılırken değişiklik sonrasında "bilgi verme yükümlülüğü" ifadesi kullanılmıştır. Brockmeyer vd. a.g.e. s. 1476.

⁴¹² Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 5. sayfası

Mal bildirimini yükümlülüğünün ön koşulları, icra takibine başlanılmasını gerektirecek tüm koşulların varlığı, borçludan borcunu ödemesine yönelik icra makamınca talepte bulunulması ve bu talepten sonra en az 2 haftalık sürenin geçmiş olmasıdır. Borçlu, bilgi verme yükümlülüğü konusunda da bilgilendirilmelidir. Bu bilgilendirmeye ilişkin bildirim, borçluya gönderilecek ödeme talebiyle birleştirilebilmektedir⁴¹³.

Alman Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen mal bildirimini yükümlülüğü borçlu tarafından yerine getirilmelidir⁴¹⁴. Mal bildirimini yükümlülüğü, borçlunun ekonomik durumu hakkındaki bilgileri içermesi gerektiği gibi kişisel bilgilerini de içermelidir. Buna göre borçlu malvarlığı hakkında bilgi vermek zorunda olduğu gibi ayrıca kızlık soyadını, doğum tarihini ve doğum yerini de belirtmelidir. Borçlunun bir tüzel kişilik ve dernek olması durumunda verilmesi gereken bilgiler şirketin adı, merkezi ve ticaret sicilindeki sicil numarasıdır (AO, md 284/1).

Borçlu, ilgili Kanun'un 284'üncü maddesinin ikinci fıkrası⁴¹⁵ gereği kendisine ait olan tüm malvarlığını belirtmelidir. Bu kapsama alacaklar da dâhil olmak üzere taşınır ve taşınmaz mallarının⁴¹⁶ yanı sıra mevcut gelir kaynakları da eksiksiz olarak belirtilmelidir⁴¹⁷. Bunlar arasında emekli maaşı ve nafaka alacaklarını içeren alacaklar ile sınırlı ayni haklar, miras payları ve şirket hisseleri gibi varlıklar da bildirim yükümlülüğü kapsamındadır⁴¹⁸. İlgili Kanun'un 284'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereği borçlu tüm mal varlığına ilişkin beyanda bulunurken bunlara ilişkin delilleri de belirtmek zorundadır.

⁴¹³ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 5. sayfası

⁴¹⁴ Borçlunun, adi komandit ya da komandit şirket olması durumunda kanuni temsilciler ya da tasfiye memurları malvarlığına ilişkin bilgi vermek yükümlüdür. Limited şirket ya da anonim şirket söz konusu olduğunda ise genel müdür ya da yönetim kurulu bu bildirim yapmalıdır. Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 6. sayfası

⁴¹⁵ § 284/2: "Zur Auskunftserteilung hat der Vollstreckungsschuldner alle ihm gehörenden Vermögensgegenstände anzugeben. Bei Forderungen sind Grund und Beweismittel zu bezeichnen. Ferner sind anzugeben:

1. die entgeltlichen Veräußerungen des Vollstreckungsschuldners an eine nahestehende Person (§ 138 der Insolvenzordnung), die dieser in den letzten zwei Jahren vor dem Termin nach Absatz 7 und bis zur Abgabe der Vermögensauskunft vorgenommen hat;

2. die unentgeltlichen Leistungen des Vollstreckungsschuldners, die dieser in den letzten vier Jahren vor dem Termin nach Absatz 7 und bis zur Abgabe der Vermögensauskunft vorgenommen hat, sofern sie sich nicht auf gebräuchliche Gelegenheitsgeschenke geringen Werts richteten.

Sachen, die nach § 811 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a und Nummer 2 der Zivilprozessordnung der Pfändung offensichtlich nicht unterworfen sind, brauchen nicht angegeben zu werden, es sei denn, dass eine Austauschpfändung in Betracht kommt."

⁴¹⁶ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 6. sayfası

⁴¹⁷ BFH, 26.07.2005- VII R 57/04,

<https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=26.07.2005&Aktenzeichen=VII%20R%2057/04> (Erişim Tarihi: 28.03.2023).

⁴¹⁸ Brockmeyer vd. ag.e., s. 1479.

Bunlara ek olarak aşağıdakilerin de bildirilmesi gerektiği 284'üncü maddesinin ikinci fıkrasında açıkça belirtilmektedir:

-Borçlunun Alman İflas Kanunu (Insolvenzordnung –InsO)'nun 138'inci maddesinde belirtilen ilgili bir kişiye, malvarlığı bilgilerinin sunulacağı tarihten önceki son iki yıl içinde ve malvarlığı bilgilerinin ibrazına kadar yaptığı ücretli satışlar,

- Malvarlığı bilgilerinin sunulacağı tarihten önceki son dört yıl içinde, borçlu tarafından sağlanan bağış niteliğinde tasarruflardır. Bu tasarruflardan alışlagelmiş, düşük değerli hediyeler bildirim yükümlülüğü kapsamında değildir.

Mal bildirimi kapsamında olmayanlar, Alman Medeni Usul Kanunu'nun 811'inci maddesinde belirtilen haciz yapılamayacak eşyalara atıf yapmak suretiyle belirtilmiştir. Buna göre mütevazı bir yaşam sürmek için ihtiyaç duyulan ve kişisel kullanıma mahsus giyim, ev ve mutfak eşyası gibi eşyalara ilişkin bilgilerin verilmesi gerekmemektedir. Yapılacak olan bildirim, icra makamının yalnızca bu bilgilere dayanarak bildirimde bulunanlara el konulabilecek şekilde açık olarak belirtilmelidir⁴¹⁹.

Alman Vergi Kanunu'nun 284'üncü maddesinin üçüncü fıkrası⁴²⁰ borçlunun yapacağı beyanın doğruluğunu tespit etmek için yeminli beyan alınmasını düzenlemektedir. İcra borçlusu, birinci ve ikinci fıkralara göre bilgileri bildiği ve inandığı kadarıyla doğru ve eksiksiz verdiğine dair yemin etmelidir. Borçlu yeminli beyanı yazılı olarak yapabileceği gibi, sözlü olarak da yapabilmektedir⁴²¹. Yeminli beyanın kabul edilmesinden önce, borçlu, yeminli beyanın önemi, özellikle yanlış veya eksik bir yeminli beyanın cezai sonuçları hakkında bilgilendirilmelidir. Yeminli beyanın kasıtlı olarak gerçeğe aykırı yapılması halinde Alman Ceza Kanunu'nun 156'ıncı maddesine göre borçlu, üç yıla kadar hapis veya adlî para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak bunu taksirle yaparsa bu kez borçlu hakkında Alman Ceza Kanunu'nun 161'inci maddesine göre bir yıla kadar hapis veya para cezası hükmolunur.

Mezkûr Kanun'un 284'üncü maddesinin dördüncü fıkrası⁴²² gereği borçlu, malvarlığı hakkında beyanı verdikten sonraki iki yıl içerisinde kendi mali durumunda

⁴¹⁹ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 7. sayfası

⁴²⁰ § 284/3: “Der Vollstreckungsschuldner hat zu Protokoll an Eides statt zu versichern, dass er die Angaben nach den Absätzen 1 und 2 nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Vor Abnahme der eidesstattlichen Versicherung ist der Vollstreckungsschuldner über die Bedeutung der eidesstattlichen Versicherung, insbesondere über die strafrechtlichen Folgen einer unrichtigen oder unvollständigen eidesstattlichen Versicherung, zu belehren.”

⁴²¹ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 8. sayfası

⁴²² § 284/4: “Der Vollstreckungsschuldner ist innerhalb von zwei Jahren nach Abgabe der Vermögensauskunft nach dieser Vorschrift oder nach § 802c der Zivilprozessordnung nicht verpflichtet, eine weitere

önemli bir değişiklik meydana gelmediği sürece başka bir malvarlığı beyanı vermekle yükümlü değildir. İcra makamı, Alman Medeni Usul Kanunu'nun 802k maddesinin birinci fıkrası uyarınca, borçlunun mal beyanına dayanarak düzenlenen malvarlığı listesinin merkezi icra mahkemesine sunulup sunulmadığını re'sen tespit eder.

Malvarlığı bildirimine ilişkin beyanını kabul etmekle sorumlu olan icra makamı, borçlunun yerleşim yerinin bulunduğu yerdeki icra makamıdır. İcra takibini yürüten icra makamı, borçlunun yerleşim yerinin bulunduğu icra makamından farklıysa, borçlunun malvarlığı beyanını vermeye istekli olması durumunda bunu kabul edebilir⁴²³.

Mezkûr Kanun'un 284'üncü maddesinin altıncı fıkrası⁴²⁴ malvarlığı bilgilerini sunması için borçluya yapılacak çağrı ile ilgilidir. Bu madde uyarınca çağrı, borçlunun kendisine tebliğ edilmelidir. Borçlu tarafından yetkilendirilmiş bir temsilciye yapılan tebligat kabul edilmemektedir⁴²⁵. Malvarlığı bilgilerinin sunulması için borçluya verilen randevu tarihi ile buna ilişkin yapılan tebligat arasında en az bir aylık bir süre olmalıdır. Borçlu, malvarlığı bilgilerini sunmaya gelirken, gerekli belgeleri de randevu da ibraz etmelidir.

Malvarlığına ilişkin bilgi verme yükümlülüğünün şekli mezkûr Kanun'un 284'üncü maddesinin yedinci fıkrasında⁴²⁶ düzenlenmiştir. İcra makamı, borçlu tarafından sağlanan bilgilere ve beraberinde getirdiği belgelere dayanarak borçlunun malvarlığının envanteri olacak nitelikte elektronik bir belge düzenlemektedir. Bu belgede

Vermögensauskunft abzugeben, es sei denn, es ist anzunehmen, dass sich die Vermögensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners wesentlich geändert haben. Die Vollstreckungsbehörde hat von Amts wegen festzustellen, ob beim zentralen Vollstreckungsgericht nach § 802k Absatz 1 der Zivilprozessordnung in den letzten zwei Jahren ein auf Grund einer Vermögensauskunft des Schuldners erstelltes Vermögensverzeichnis hinterlegt wurde."

⁴²³ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 284. maddenin 8. Sayfası. Yeminli beyanın verilmesini emreden vergi dairesi, borçlu ikamet yerini değiştirdikten sonra bile ilke olarak vergilerin tahsilinden sorumlu olmaya devam eder. BFH 2.12.2011 VII B 71/11, <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201250121/>, (Erişim Tarihi: 24.04.2023)

⁴²⁴ § 284/6: "Die Ladung zu dem Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft ist dem Vollstreckungsschuldner selbst zuzustellen; sie kann mit der Fristsetzung nach Absatz 1 Satz 1 verbunden werden. Der Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft soll nicht vor Ablauf eines Monats nach Zustellung der Ladung bestimmt werden. Ein Rechtsbehelf gegen die Anordnung der Abgabe der Vermögensauskunft hat keine aufschiebende Wirkung. Der Vollstreckungsschuldner hat die zur Vermögensauskunft erforderlichen Unterlagen im Termin vorzulegen. Hierüber und über seine Rechte und Pflichten nach den Absätzen 2 und 3, über die Folgen einer unentschuldigtem Terminssäumnis oder einer Verletzung seiner Auskunftspflichten sowie über die Möglichkeit der Eintragung in das Schuldnerverzeichnis bei Abgabe der Vermögensauskunft ist der Vollstreckungsschuldner bei der Ladung zu belehren."

⁴²⁵ Brockmeyer vd. a.g.e., s. 1479.

⁴²⁶ § 284/7: "Im Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft erstellt die Vollstreckungsbehörde ein elektronisches Dokument mit den nach den Absätzen 1 und 2 erforderlichen Angaben (Vermögensverzeichnis). Diese Angaben sind dem Vollstreckungsschuldner vor Abgabe der Versicherung nach Absatz 3 vorzulesen oder zur Durchsicht auf einem Bildschirm wiederzugeben. Ihm ist auf Verlangen ein Ausdruck zu erteilen. Die Vollstreckungsbehörde hinterlegt das Vermögensverzeichnis bei dem zentralen Vollstreckungsgericht nach § 802k Abs. 1 der Zivilprozessordnung. Form, Aufnahme und Übermittlung des Vermögensverzeichnisses haben den Vorgaben der Verordnung nach § 802k Abs. 4 der Zivilprozessordnung zu entsprechen."

sadece malvarlığı bilgileri değil borçlunun kişisel bilgileri de yer almalıdır. Belgenin nihai hali borçluya okunmalı veya ekranda kendisine gösterilmelidir. Borçlunun talep etmesi durumunda bir örneği de borçluya verilebilmektedir. İcra makamı, Alman Medeni Usul Kanunu’nun 802k maddesinin birinci fıkrası gereğince elektronik ortamda oluşturulan bu malvarlığı listesini icra mahkemesine tevdi eder. Malvarlığı listesinin şekli, kaydı ve tebliği Alman Medeni Usul Kanunu’nun 802k maddesinin dördüncü fıkrasına uygun olarak yapılmalıdır.

Alman Vergi Usul Kanunu’nun 249’uncu maddesinin birinci fıkrasına göre icra makamları vergi dairesi (Finanzämter)⁴²⁷, gümrük daireleri (Hauptzollämter)dir. Vergi idaresi (Finanzbehörden), icra işlemlerine hazırlanırken borçlunun varlıklarını ve gelirlerini belirleyebilir. Ancak mezkûr Kanun’un 287’inci maddesine⁴²⁸ göre icra makamları yalnızca borçlunun konutu, işyeri ile konteynerlerini aramaya yetkilidir. İcra memurları, arama yapma yetkisi olmadan yalnızca haczedebilecek olan eşyalara bakabilmektedir. Bu durumda borçlunun varlıklarını ve gelirlerini belirleyemezler. Borçlunun mali ve gelir durumunu belirlemek için icra makamları ayrıca bir vergi incelemesi (Außenprüfung) gerçekleştirebilirler⁴²⁹.

Münferit vakalarda kanunen izin verilen icra tedbirlerinden hangilerinin uygulanacağı hususunda icra makamının takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak takdir yetkisinin kullanımında dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Mezkûr Kanun’un 5’inci maddesinde açıkça belirtildiği üzere vergi dairesi takdir yetkisini kullanacak ise takdir yetkisini bu yetkilendirmenin amacına uygun olarak kullanmalı ve kanuni takdir yetkisi sınırlarına uymalıdır. Takdir ilkesinin kullanımına ilişkin uyulması gereken genel ilkeler ölçülülük ilkesi ve mümkün olan en az müdahale ilkesidir.

⁴²⁷ Mali yönetimin en alt kademesini temsil etmesi dolayısıyla bu kavrama “mal müdürlüğü” kavramı karşılık gelmektedir. <https://www.sumup.com/de-de/rechnungen/lexikon/finanzamt/> Erişim Tarihi: 24.03.2023. Ancak çalışmada vergi dairesi ifadesi kullanılmıştır.

⁴²⁸ Alman Vergi Usul Kanunu’nun 287’nci maddesinde hüküm altına alınan icra memurun yetkileri şöyledir; (1) İcra memuru, icra amacının gerektirdiği ölçüde, borçlunun konut ve işyeri ile konteynerlerini aramaya yetkilidir.

(2) Kilitli kapıları ve konteynerleri açmaya yetkilidir.

(3) Direnişle karşılaşrsa, güç kullanabilir ve bunu yapmak için polis memurlarından yardım isteyebilir.

(4) Borçlunun konutu ve iş yeri, rızası olmaksızın ancak mahkeme kararına dayanılarak aranabilir. Bu kararın alınması aramanın başarısını tehlikeye atacaksa mahkeme kararı şartı geçerli değildir. Arama kararının verilmesinden, aramanın yapılacağı bölge mahkemesi sorumludur.

(5) Borçlu aramaya muvafakat ederse veya dördüncü fıkranın birinci cümlesine göre hakkında karar verilmişse veya dördüncü fıkranın ikinci cümlesine göre gereksiz ise, ev veya işyerindeki eşyaların muhafazasından ortak sorumlu olanlar (Mitgewahrsam), borçlunun konut veya işyerinde arama yapmasına izin vermek zorundadırlar. Bu ortak sorumlulara karşı haksız zorluktan kaçınılmalıdır.

(6) 4. paragraf uyarınca verilen mahkeme kararı, icra anında sunulmalıdır.

⁴²⁹ Klaus Tipke ve Heinrich Wilhelm Kruse, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar III (233-415 AO, 1-62 FGO), Ottoschmidt, 2016, s. 249. maddenin 10. sayfası

Ölçülülük ilkesine göre kamu yararı ön planda tutulmalı ve uygulamadaki etkileri kamu yararının çok ötesine geçen hiçbir tedbir borçluya uygulanmamalıdır. Haciz uygulaması sürecinde yapılan herhangi bir işlem ya da müdahale, vergi alacağı tahsili amacına ulaşmak için uygun ve gerekli olduğu takdirde uygulanmalıdır. Borçluya aşırı bir yük getirmemelidir. Örneğin, borçlunun malvarlığı ve gelirine göre vergi alacağının tahsili mümkün görünmüyorsa haciz işlemlerine teşebbüs edilmemelidir. Mümkün olan en az müdahale ilkesi ise çeşitli tedbir yöntemleri arasında seçim yaparken, borçlu için en az zahmetli yolun seçilmesini ifade etmektedir⁴³⁰.

Bilgi verme yükümlülüğü sadece borçluya ait bir yükümlülük değil örneğin, işverenler, araba kiralama şirketleri, meslek odaları gibi üçüncü kişiler içinde geçerlidir. Üçüncü kişilerin bilgi verme yükümlülüğü ilgili Kanun'un 93'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ilgili taraflar ve diğer kişiler, vergilendirme ile ilgili bir durumun tespiti için gerekli bilgileri vergi idaresine vermek zorundadır. Bu zorunluluk aynı zamanda tüzel kişiliği olmayan dernekler (Vereinigungen), resmi makamlar (Behörden) ve kamu şirketlerinin ticari nitelikteki işletmeleri için de geçerlidir. İlgili taraflar, borçlu adına hareket eden kişileri ifade etmektedir. Bu kişiler, Kanun'un 34'üncü maddesindeki kanuni temsilciler (Vertreter), 35'inci maddesinde yer alan elden çıkarma yetkisine sahip olanlar (Verfügungsberechtigte), 80'inci maddesindeki yetkili temsilciler (Bevollmächtigte) ve varsa 81'inci maddesinde düzenlenmiş olan atanmış temsilciler (bestellte Vertreter) dir⁴³¹. Bunların yanı sıra ilgili Kanun'un 93'üncü maddesinin birinci fıkrası gereği ilgili taraflar dışındaki üçüncü kişilerden de bilgi istenebilmektedir. Ancak bu kişilerden yalnızca gerçeklerin açıklanmasına yönelik ilgili taraflardan temin edilen bilgilerin yetersiz olması durumunda bilgi vermeleri istenmelidir.

İlgili Kanun'un 93'üncü maddesinin ikinci fıkrasında vergi idaresince talep edilecek bilgilerin neler olduğu belirtilmiştir. Vergi idaresince yazılı olarak düzenlenecek bilgi talebinde, bilgi vermekle yükümlü olanların hangi bilgileri vereceği ve bu bilgilerin bilgi vermesi gereken kişinin vergilendirilmesi için mi yoksa diğer kişilerin vergilendirilmesi için mi istendiği belirtilmelidir. Bilgi vermekle yükümlü olanlar kendilerinden talep edilen bilgileri doğru şekilde vergi idaresine vermelidir. Bunu sağlamak için kendi defter, kayıt ve belgelerinden faydalanmalıdırlar (AO md 93/3). Bilgi vermekle yükümlü olan kişi bilgileri, yazılı, sözlü, elektronik olarak veya telefonla

⁴³⁰ Tipke ve Kruse, a.g.e., s. 254.maddenin 5. sayfası

⁴³¹ Karl Koch, Rolf-Detlev Scholtz, Abgabenordnung Kommentar, 5. Auflage, Carl Heymanns Verlag, 1996, s.622.

verebilir. Vergi idaresi, yararlı olması halinde, bilgi vermesi gereken kişiden yazılı olarak bilgi vermesini de isteyebilir (AO md 93/4). Bilgi vermekle yükümlü olan kişi bir talebe rağmen yazılı bilgi vermemiş veya yazılı bilgi gerçeklerin aydınlatılmasına yol açmamışsa vergi idaresi, bilgi vermesi gereken kişiyi bir resmi daireye sözlü bilgi vermesi için çağırmaya yetkilidir (AO md 93/5) .

Bilgi vermekle yükümlü olan kişinin talebi üzerine, bilgilerin sözlü olarak verilmesi halinde resmi bir makamda tutanak tutulması zorunludur. Tutanak, hazır bulunan kişilerin isimlerini, yerini, tarihini ve bilgilerin esas içeriğini içermelidir. Tutanak, sözlü bilginin verildiği kamu görevlisi ve bilgi vermesi gereken kişi tarafından imzalanmalıdır. Daha sonra tutanağın bir kopyası ilgili taraflara verilmektedir (AO md 93/6).

Malvarlığını bildirim yükümlülüğüne aykırı davranıldığı takdirde, Alman Vergi Usul Kanunu'na göre borçlu, yaptırım ile karşı karşıya kalmaktadır. Mezkûr Kanun'un 284'üncü maddesinin sekizinci fıkrasına göre, borçlu, varlık bilgilerini sunmak üzere verilen tarihte icra makamının randevusuna mazeretsiz olarak gelmezse veya varlık bilgilerini sunmayı mazeretsiz olarak sunmayı reddederse icra makamı, bölge mahkemesinden (Amtsgericht- AG) borçlunun hapis ile zorlanmasını (Erzwingungshaf)⁴³² talep edebilir.

Mahkeme, tutuklama kararını verirken ölçülülük ilkesini gözetmelidir. Bu nedenle borçlunun ödeme gücünün tam tespit edilmesi halinde zorlama hapsi verilemez⁴³³. Zorlama hapsi kararını verecek olan merci, borçlunun ikametgâhının bulunduğu veya böyle bir yerin olmaması durumunda ikametgâhı yerine geçen yerdeki bölge mahkemesidir (AO, md. 284/8)⁴³⁴.

⁴³² Zorlama hapsi, işlenen suç için bir ceza olmayıp, sadece bir kaçınma aracıdır. Zorlama hapsi uygulanması, ilgili kişiyi ödeme yükümlülüğünden kurtarmaz. Para cezası ve masraflar ödenmelidir. Gerekli miktarda para ödenerek herhangi bir zamanda önlenebilir. [https://amtsgericht-wolfsburg.niedersachsen.de/startseite/wir_uber_uns/zustandigkeit/was-ist-erzwingungshaft-143102.html#:~:text=Erzwingungshaft%20ist%20keine%20Strafe%20f%C3%BCr,Urteil%20ausgeworfene%20Bu%C3%9Fgeld%20nicht%20zahl.](https://amtsgericht-wolfsburg.niedersachsen.de/startseite/wir_uber_uns/zustandigkeit/was-ist-erzwingungshaft-143102.html#:~:text=Erzwingungshaft%20ist%20keine%20Strafe%20f%C3%BCr,Urteil%20ausgeworfene%20Bu%C3%9Fgeld%20nicht%20zahl.,(Erişim Tarihi: 27.03.2023).) (Erişim Tarihi: 27.03.2023). Yukarıdaki açıklama dikkate alındığı “Erzwingungshaf” kavramı kamu icra hukukundaki zorlama (tazyik) hapsine karşılık geldiğinden çalışmada zorlama hapsi olarak çevrilmiştir.

⁴³³ Brockmeyer vd. a.g.e.s. 1481.

⁴³⁴ § 284/8: “Ist der Vollstreckungsschuldner ohne ausreichende Entschuldigung in dem zur Abgabe der Vermögensauskunft anberaumten Termin vor der in Absatz 5 Satz 1 bezeichneten Vollstreckungsbehörde nicht erschienen oder verweigert er ohne Grund die Abgabe der Vermögensauskunft, so kann die Vollstreckungsbehörde, die die Vollstreckung betreibt, die Anordnung der Haft zur Erzwingung der Abgabe beantragen. Zuständig für die Anordnung der Haft ist das Amtsgericht, in dessen Bezirk der Vollstreckungsschuldner im Zeitpunkt der Fristsetzung nach Absatz 1 Satz 1 seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen seinen Aufenthaltsort hat. Die §§ 802g bis 802j der Zivilprozessordnung sind entsprechend anzuwenden. Die Verhaftung des Vollstreckungsschuldners erfolgt durch einen Gerichtsvollzieher. § 292 dieses Gesetzes gilt entsprechend. Nach der Verhaftung des

Zorlama hapsi uygulanmasına ilişkin hususlar için Alman Medeni Usul Kanunu'nun 802g ile 802j maddeleri arasındaki hükümlere⁴³⁵ atıf yapılmıştır. Buna göre borçlu, icra memuru tarafından tutuklanmaktadır. Malvarlığına ilişkin bildirimde bulunmasını sağlamak amacıyla borçluya verilen zorlama hapsi süresi her halükarda altı ayı geçemez. Öte yandan zorlama hapsi bir zorlama aracı niteliği taşıdığından⁴³⁶ borçlu yükümlülüğünü yerine getirdiğinde altı aylık sürenin bitmesi beklenilmeden serbest

Vollstreckungsschuldners kann die Vermögensauskunft von dem nach § 802i der Zivilprozessordnung zuständigen Gerichtsvollzieher abgenommen werden, wenn sich der Sitz der in Absatz 5 bezeichneten Vollstreckungsbehörde nicht im Bezirk des für den Gerichtsvollzieher zuständigen Amtsgerichts befindet oder wenn die Abnahme der Vermögensauskunft durch die Vollstreckungsbehörde nicht möglich ist. Der Beschluss des Amtsgerichts, mit dem der Antrag der Vollstreckungsbehörde auf Anordnung der Haft abgelehnt wird, unterliegt der Beschwerde nach den §§ 567 bis 577 der Zivilprozessordnung."

⁴³⁵ Alman Medeni Usul Kanunu'nun 802g maddesi:

(1) Alacaklının talebi üzerine mahkeme, mal beyanının verilmesi için randevuya mazeretsiz olarak katılmayan veya 802c maddesi uyarınca mal beyanını vermeyi gerekçesiz olarak reddeden borçlu hakkında tutuklama kararı verir. , gönderimi uygulamak için. Tutuklama emri, alacaklıyı, borçluyu ve tutuklama nedenini belirtmelidir. Tutuklama emrinin infazından önce tebliğ edilmesi gerekli değildir.

(2) Borçlu icra memuru tarafından tutuklanır. İcra memuru, tutuklama üzerine re'sen tutuklama emrinin onaylı bir örneğini borçluya verir.

Alman Medeni Usul Kanunu'nun 802i maddesi:

(1) Tutuklanan borçlu, her zaman alıkonulma yeri bölge mahkemesinin icra memurundan mal bilgilerini kendisinden almasını talep edebilir. Talep derhal kabul edilmelidir; 802f maddesinin 5'inci fıkrası buna göre uygulanır. Alacaklı, bunun için başvurmuşsa katılmasına izin verilir ve katılımı kabulde gecikmeye yol açmaz.

(2) Mal bildirimi yapıldıktan sonra borçlu serbest bırakılır.

(3) Borçlu gerekli belgeleri yanında bulundurmadığı için tam bilgi veremezse, icra memuru yeni bir tarih belirleyebilir ve bu tarihe kadar ilamın yürütülmesini durdurabilir.

Alman Medeni Kanunu'nun 802j maddesi:

(1) Gözaltı süresi altı ayı geçemez. Altı ayın sonunda borçlu serbest bırakılır.

(2) Alacaklının talebi üzerine tutuklamadan serbest bırakılan borçluya karşı, aynı alacaklının istemi üzerine tutukluluk yenilenmez.

(3) Mal bildiriminde bulunmayı reddettiği için altı ay hapis cezasına çarptırılan borçlu, izleyen iki yıl içinde başka bir alacaklının da istemi üzerine ancak madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla yeniden hapis cezası verebilir.

§802g: "(1) Auf Antrag des Gläubigers erlässt das Gericht gegen den Schuldner, der dem Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft unentschuldigt fernbleibt oder die Abgabe der Vermögensauskunft gemäß § 802c ohne Grund verweigert, zur Erzwingung der Abgabe einen Haftbefehl. In dem Haftbefehl sind der Gläubiger, der Schuldner und der Grund der Verhaftung zu bezeichnen. Einer Zustellung des Haftbefehls vor seiner Vollziehung bedarf es nicht.

(2) Die Verhaftung des Schuldners erfolgt durch einen Gerichtsvollzieher. Der Gerichtsvollzieher händigt dem Schuldner von Amts wegen bei der Verhaftung eine beglaubigte Abschrift des Haftbefehls aus."

§802i: "(1) Der verhaftete Schuldner kann zu jeder Zeit bei dem Gerichtsvollzieher des Amtsgerichts des Haftortes verlangen, ihm die Vermögensauskunft abzunehmen. Dem Verlangen ist unverzüglich stattzugeben; § 802f Abs. 5 gilt entsprechend. Dem Gläubiger wird die Teilnahme ermöglicht, wenn er dies beantragt hat und seine Teilnahme nicht zu einer Verzögerung der Abnahme führt.

(2) Nach Abgabe der Vermögensauskunft wird der Schuldner aus der Haft entlassen. § 802f Abs. 5 und 6 gilt entsprechend.

(3) Kann der Schuldner vollständige Angaben nicht machen, weil er die erforderlichen Unterlagen nicht bei sich hat, so kann der Gerichtsvollzieher einen neuen Termin bestimmen und die Vollziehung des Haftbefehls bis zu diesem Termin aussetzen. § 802f gilt entsprechend; der Setzung einer Zahlungsfrist bedarf es nicht."

§802j: "(1) Die Haft darf die Dauer von sechs Monaten nicht übersteigen. Nach Ablauf der sechs Monate wird der Schuldner von Amts wegen aus der Haft entlassen.

(2) Gegen den Schuldner, der ohne sein Zutun auf Antrag des Gläubigers aus der Haft entlassen ist, findet auf Antrag desselben Gläubigers eine Erneuerung der Haft nicht statt.

(3) Ein Schuldner, gegen den wegen Verweigerung der Abgabe der Vermögensauskunft eine Haft von sechs Monaten vollstreckt ist, kann innerhalb der folgenden zwei Jahre auch auf Antrag eines anderen Gläubigers nur unter den Voraussetzungen des § 802d von neuem zur Abgabe einer solchen Vermögensauskunft durch Haft angehalten werden."

⁴³⁶ BGH, 18.06.2021, I ZB 30/21 (Erişim Tarihi: 27.03.2023)

bırakılır. Zorlama hapsi süresi her halükarda altı ayı geçemeyeceği için bu süre içinde yükümlülüğünü yerine getirmezse de borçlu serbest bırakılır.

Zorlama hapsinin yanı sıra, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 284'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası⁴³⁷ gereği icra makamı, malvarlığı bilgilerini verme yükümlülüğünü yerine getirmediği takdirde borçlunun borçlu siciline (Schuldnerverzeichnis) kaydolmasını karar verebilir. Borçlunun, borçlu siciline kaydedilmesine ilişkin usuller bakımından Alman Medeni Usul Kanunu'nun 802c maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Borçlu sicili kamuoyuna açıktır. Alman Medeni Usul Kanunu'nun 882f maddesine gereği izin verilen amaçlardan biri için bilgiye ihtiyacı olduğunu gösteren herkes buradan bilgi talep edebilmektedir.

Borçlu sicilinde kaydı olan borçlu buna itiraz etme hakkına da sahiptir. Borçlu, borcunu ödemediği takdirde icra mahkemesinin kararı ile sicilden silinmektedir. Öte yandan borçlular siciline yapılan bir kayıt, kayıt emri tarihinden itibaren üç yıl geçtikten sonra merkezi icra mahkemesi tarafından silinmektedir. Borçlunun borçlu siciline kaydedilmesi, borçlunun kredi itibarını zedelemektedir. Borçlu sicilinin bir amacı da ekonomik faaliyetleri, kredi itibarı olmayan borçlulardan korumaya hizmet etmektir⁴³⁸. Buna dayanarak borcunu ödemeyen ve kanundan doğan malvarlığı bildirimini yükümlülüğünü yerine getirmeyen borçlu, Alman Vergi Usul Kanunu'na göre ağır bir yüküyle karşılaşmaktadır.

Alman Vergi Usul Kanunu'na göre mal bildirimini yükümlülüğü genel itibarıyla değerlendirildiğinde 6183 sayılı Kanun'un aksine bu yükümlülüğün İsviçre icra ve iflas hukukunda olduğu gibi geniş kapsamlı olduğu görülmektedir. Böylece borçlunun tüm mali durumu hakkında bilgiye sahip olan vergi dairesi, alacağın tahsilini

⁴³⁷ § 284/9: "Die Vollstreckungsbehörde kann die Eintragung des Vollstreckungsschuldners in das Schuldnerverzeichnis nach § 882h Abs. 1 der Zivilprozessordnung anordnen, wenn

1. der Vollstreckungsschuldner seiner Pflicht zur Abgabe der Vermögensauskunft nicht nachgekommen ist,
2. eine Vollstreckung nach dem Inhalt des Vermögensverzeichnisses offensichtlich nicht geeignet wäre, zu einer vollständigen Befriedigung der Forderung zu führen, wegen der die Vermögensauskunft verlangt wurde oder wegen der die Vollstreckungsbehörde vorbehaltlich der Fristsetzung nach Absatz 1 Satz 1 und der Sperrwirkung nach Absatz 4 eine Vermögensauskunft verlangen könnte, oder

3. der Vollstreckungsschuldner nicht innerhalb eines Monats nach Abgabe der Vermögensauskunft die Forderung, wegen der die Vermögensauskunft verlangt wurde, vollständig befriedigt. Gleiches gilt, wenn die Vollstreckungsbehörde vorbehaltlich der Fristsetzung nach Absatz 1 Satz 1 und der Sperrwirkung nach Absatz 4 eine Vermögensauskunft verlangen kann, sofern der Vollstreckungsschuldner die Forderung nicht innerhalb eines Monats befriedigt, nachdem er auf die Möglichkeit der Eintragung in das Schuldnerverzeichnis hingewiesen wurde."

⁴³⁸ Carola Ortolf, Vermögensauskunft und Schuldnerverzeichnis, <https://www.insolvenzberatung-schuldnerberatung.de/vermoegensauskunft-und-schuldnerverzeichnis/#:~:text=Das%20Schuldnerverzeichnis%20dient%20dazu%2C%20den,ZPO%20geregelt%20erlaubten%20Zwecke%20ben%C3%B6tigt.,> (Erişim Tarihi: 27.03.2023).

gerçekleştirebileceği tüm mali kaynaklardan haberdar olmaktadır. Bunun yanı sıra gerek 6183 sayılı Kanun gerekse İsviçre İcra ve İflas Kanunu'nda olduğu gibi Alman Vergi Kanunu'nda da sadece borçlu değil ilgili üçüncü kişiler için de bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Mal bildirimini yükümlülüğüne uyulmadığı takdirde her üç kanunda da yaptırım öngörülmüş ancak Alman Vergi Usul Kanunu'na göre borçlunun karşı karşıya kaldığı yaptırımların daha ağır olduğu dikkat çekmektedir. Mal bildirimini yükümlülüğünü yerine getirmeyen borçlu İsviçre İcra ve İflas Kanunu'na göre sadece para cezası ile cezalandırılırken, Alman Vergi Usul Kanunu gereği borçlu hakkında zorlama hapsi kararı verilebilmektedir. Borçlu, kamuoyuna açık bir borçlu siciline kaydedildiğinden ticari itibarı da zedelenmektedir. Buradaki zorlama hapsi 6183 sayılı Kanun'daki zorlama hapsiyle benzer amacı gütmekte ve her iki yaptırım da ceza hukuku anlamınca bir ceza niteliği taşımamaktadır.

4.MAL BİLDİRİMİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DİĞER ÜLKE UYGULAMALARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI

Türk icra ve iflas hukukunun İsviçre hukukuna dayanması ve Türk vergi sisteminde 1949 yılında yapılan önemli reformda Almanya'nın örnek alınması, çalışmada bu ülke örneklerinin incelenmesini ve bu ülke uygulamaları ile karşılaştırma yapılmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü genel hukuk bilgisinin ilerlemesi ve hukukun gelişiminde karşılaştırmalı hukuk, önemli bir rol oynamaktadır. Özellikle yabancı hukukun tüm olarak benimsendiği ya da belirli alanlarda yabancı hukuka ilişkin hukuk olgularının aktarılmış olduğu durumlarda, ulusal hukuktaki kural, kavram ve kurumların anlaşılabilmesi, büyük ölçüde karşılaştırmalı hukuk araştırmalarını zorunlu kılmaktadır⁴³⁹. Bu doğrultuda vergi icra hukukundaki mal bildirimini yükümlülüğünün gerek yasal düzenlemesi gerekse alacağın tahsiline ne gibi bir katkısı olduğunun ortaya konulması bakımından karşılaştırmalı bir değerlendirme yapılacaktır.

i. Alacak Takip ve Tahsilinin Düzenlendiği Yasal Dayanak Bakımından

Türk takip hukukunda kamu alacağı ve özel kişi alacak ayrımı esas alındığından vergiler başta olmak üzere kamu alacaklarının tahsiline ilişkin usul ve esaslar, özel kişi alacaklardan ayrı olarak 6183 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Benzer bir ayrımın Alman hukuk sisteminde de olduğu görülmektedir. Vergi alacaklarının tahsili, tüm vergilere

⁴³⁹ Ergun Özsunay, Karşılaştırmalı Hukukun Görevleri. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 41(3,4), 1975, s. 261.

ilişkin usul ve esasların düzenlendiği temel vergi kanunu olarak nitelendirilen Alman Vergi Usul Kanunu'na göre yapılırken, diğer alacaklar için Alman Medeni Usul Kanunu'nu hükümleri uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra Alman Vergi Usul Kanunu'nda açıkça belirtilmeyen hususlar için Alman Medeni Usul Kanunu'na atıf yapıldığından, bu Kanun'un da vergi alacaklarının tahsiline kaynaklık ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

İsviçre'deki durum Almanya ve Türkiye'den farklılık arz etmektedir. İsviçre İcra ve İflas Kanunu alacak takibinde ve tahsilinde esas alınan tek kanundur. Takip ve tahsile ilişkin olarak kamu-özel kişi alacak ayrımı yapılan ve bunların ayrı kanunlarda düzenlemiş olan Alman ve Türk hukuk sisteminin aksine İsviçre hukuk sisteminde alacakların takibi ve tahsilinde tek bir kanun uygulanmaktadır. Buna göre Alman ve Türk hukuk sisteminde kamu yararının daha fazla ön planda tutulduğu çıkarımı yapılabilir.

ii. Kanun Sistematiği Bakımından

Kanun sistematiğine göre mal bildirimini yükümlülüğünün, cebren tahsilin başlayabilmesinin şartı olan ödeme emriyle birlikte olması, bu yükümlülüğü cebren tahsilin hazırlık aşamasına yönelik bir uygulama haline getirmektedir. Öte yandan İsviçre İcra ve İflas Kanunu'ndaki mal bildirimini yükümlülüğüne “Haciz (Pfändung)” başlığı altında yer verilmesi, söz konusu yükümlülüğü haciz uygulamasının bir parçası yapmaktadır. İsviçre İcra ve İflas Kanunu'nda ödeme emrinin kesinleşmesinden sonra, bir başka ifadeyle, icra takibinin kesinleşmesinden sonra yapılacak haciz sürecinde borçluya malvarlığını bildirme yükümlülüğü getirilmektedir. Ancak bu durum, her iki ülke hukukunda mal bildirimini yükümlülüğünün taşıdığı amacı farklılaştırmamaktadır. İki ülkedeki yükümlülüğe ilişkin farklılık, takibin kesinleşmesini bekleyip beklememe hususunda ortaya çıkmaktadır. 6183 sayılı Kanun'da, alacak için henüz takibin hazırlık aşamasında bu şekilde tedbir alınması, alacaklı tahsil dairesinin alacağı garanti altına alma konusundaki hassasiyetini yansıtmaktadır. Her iki kanun hükmü de alacağın güvence altına alınmasına hizmet etmekle birlikte, alacağın tahsili konusunda 6183 sayılı Kanun'daki düzenlemenin borçluda daha fazla baskı yaratabileceği söylenebilir. Mal bildirimini yükümlülüğü, Alman Vergi Usul Kanunu'nda da İsviçre'deki kanun sistematiğine benzer şekilde “Taşınır Mallarda İcra (Vollstreckung in das bewegliche Vermögen)” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu başlık altında düzenlenmekle birlikte kanun metni incelendiğinde bu yükümlülüğün haciz sırasında yerine getirilen bir yükümlülük olmadığı dikkat çekmektedir. Çünkü mal bildiriminde bulunma

yükümlülüğü, borçluya yapılan ödeme talebinden sonra iki haftalık süre içinde borcunu ödememesi ile ortaya çıkmaktadır. Buna göre 6183 sayılı Kanun sistematigi ile Alman Vergi Usul Kanunu'nun sistematiginin benzediği görülmektedir.

iii. Mal Bildirimi Yükümlülüğünün Kapsamı Bakımından

6183 sayılı Kanun'da vergi borçlusunun sadece borcunu karşılayacak miktarda mal bildiriminde bulunması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu hüküm, mal bildiriminin bir servet beyanı olmadığını yansıtmaz. Bir servet beyanı niteliği taşımadığından, vergi borçlusu, tüm malvarlığını değil, yalnızca borcu karşılayacak miktardaki malvarlığını beyan etmesi durumunda mal bildirimi yükümlülüğünü yerine getirmiş kabul edilmektedir. Bu uygulamanın aksine Alman Vergi Usul Kanun' u gereği borçlu tüm malvarlığını beyan etmek zorundadır. Bu kapsama taşınır ya da taşınmaz tüm mallar dahil olduğu gibi haklar ve alacaklar da dâhildir. Hatta borçlunun son iki yıl içinde ilgili kişi ya da kişilere yaptığı ücretli satışlar ile son dört yılda bağış niteliğindeki tasarrufları da bildirmelidir. Görülüyor ki, alacağın tahsilini güvence altına almak amacıyla borçlunun tüm ekonomik kaynaklarının bildirilmesi istenmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi İsviçre İcra ve İflas Kanunu'na göre de borçlu, tüm malvarlığını bildirmelidir. Buna ek olarak borçlu, son bir yıl içinde elden çıkardığı malvarlığına ilişkin de bilgi vermek zorundadır. Mal bildirimi yükümlülüğüne konu olan malların kapsamı bakımından karşılaştırıldığında 6183 sayılı Kanun'daki düzenleme daha dar kapsamlıdır. Bu durum diğer iki ülkenin hukuk sistemi karşısında Türk vergi icra hukukunda alacağın tahsili açısından alacaklı tahsil dairesinin tahsil kabiliyetini azaltmaktadır.

iv. Mal Bildiriminde Bulunma Süresi Bakımından

6183 sayılı Kanun'a göre mal bildirimi yükümlülüğü, ödeme emrinin tebliğ edilmesinden itibaren 15 günlük süre içinde yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Bu süre aynı zamanda vergi borçlusunun borcunu ödemesi ya da ödeme emrine karşı itiraz hakkını kullanması için borçluya tanınan süredir. Borçlu borcunu ödemediği takdirde mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Vergi borçlusu, bu yükümlülüğünü yazılı ya da sözlü olarak yerine getirebilir. Alman Vergi Usul Kanunu'na göre ise mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünün süresi bakımından durum biraz daha farklıdır. İcra makamının borçluya yaptığı ödeme emri tebliğinden itibaren iki hafta içinde borcunu ödemezse borçlu malvarlığı hakkında bilgi vermek zorundadır. Ancak mal bildiriminde bulunma süresi açık ve net şekilde kanunda belirtilmemiştir. Bunun nedeni ise borçlunun

mal bildiriminde bulunması için icra makamınca öncelikle borçluya bir randevu verilmesidir. Borçlu, bu randevuda mal varlığını ve malvarlığına ilişkin delilleri de beraberinde sunmalıdır. Mal bildirimin bulunma sürecinin bu usule göre yapılması dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'daki gibi kesin bir süre bulunmamaktadır. İsviçre İcra ve İflas Kanunu'nda da benzer şekilde mal bildirim yükümlülüğün ne zaman yerine getirilmesine ilişkin açık bir hüküm yer almamaktadır. Söz konusu Kanun'da borçlunun cezai yaptırım alması halinde yalnızca borçlu tarafından yapılması gerekenler belirtilmiş fakat bir süreden bahsedilmemiştir. Borçlunun haciz sırasında hazır bulunma ya da temsil edilme şeklindeki yükümlülüğü dikkate alındığında malvarlığına ilişkin bildirim de haciz sırasında yapılması gerektiği sonucu doğmaktadır.

v. Mal Bildirimi Yükümlülüğüne Aykırı Hareket Etmenin Yaptırımı Bakımından

6183 sayılı Kanun gereği vergi borcunu zamanında ödemeyen vergi borçlusu, kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşılık borcunu 15 günlük süre içinde ödemeli ya da aynı süre içinde mal bildiriminde bulunmalıdır. Vergi borcunu ödemediği gibi mal bildiriminde de bulunmayan borçlu, bu yükümlülüğünü yerine getirmeye zorlamak amacıyla 3 ayı geçmemek üzere hapisle tazyik edilmektedir. Bir başka ifadeyle vergi icra hukukunda mal bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket etmenin kanunda öngörülen yaptırımı vergi borçlusunu hapisle tazyik etmektir. Buradaki hapis yaptırımı bir ceza niteliği taşımamakta ve mal bildiriminde bulunması halinde vergi borçlusu derhal serbest bırakılmaktadır. Vergi icra hukukundaki benzer uygulama Alman vergi hukukunda da yer almaktadır. Alman Vergi Usul Kanunu gereği bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket eden borçlu için hapisle zorlama talebinde bulunulabilmektedir. Söz konusu yaptırımın niteliği de vergi icra hukukunda düzenlenen tazyik hapsiyle aynı olup bir ceza niteliği taşımamaktadır. Alman Vergi Usul Kanunu gereği borçlu en fazla 6 ay süreyle hapisle zorlanabilmektedir. Bildirim yükümlülüğüne uymayan borçlu hapisle zorlanmasının yanı sıra borçlu siciline de kaydedilmektedir. Kamuoyuna açık olan bu sicilde borçlunun kaydının olması ekonomik itibarını da olumsuz etkilemektedir. Borçlu siciline yapılan kayıt bir yaptırımdan daha çok bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin ortaya çıkaracağı bir sonuçtur. Vergi icra hukuku bakımından ele alındığında benzer şekilde mal bildiriminde bulunmayan borçlu nezdinde ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi başkaca hukuki sonuçlar da doğabilmektedir. Bu bilgilere dayanarak mal bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket etmenin yaptırımı bakımından iki ülkede yer alan yasal düzenlemenin oldukça benzer olduğu söylenebilir. İsviçre hukuk sistemi ile bir

karşılaştırma yapıldığında ise burada öngörülen yaptırımın para cezası olması nedeniyle borçlular diğer iki hukuk sistemine göre daha hafif bir yaptırımla karşılaşmaktadırlar.

Mal bildirimine aykırı hareket etmenin yaptırımı bakımından ise Alman Vergi Usul Hukuku'nda yer alan düzenlemeyle 6183 sayılı Kanun'daki düzenlemenin birbirine paralel olduğu görülmektedir. Her ikisindeki yaptırım da İsviçre İcra ve İflas Kanunu'ndaki öngörülen yaptırıma nazaran vergi borçlu borçlusu üzerinde daha fazla baskı yaratacak niteliktedir. Borçlunun hapisle zorlanması yanı sıra, ekonomik itibarının zedeleyecek başka hukuki sonuçlarla da karşılaşabilmektedir.

Üç ayrı hukuk sistemindeki mal bildirim yükümlülüğü değerlendirdiğinde vergi icra hukukundaki mal bildirim yükümlülüğünün vergi alacaklarının tahsiline daha fazla katkı sağlayabilmesi amacıyla kapsamının genişletilmesi yararlı olacaktır. Böylece borçlunun mali durumu hakkında daha fazla bilgi edinileceğinden, alacağın tahsil edilebilmesi için vergi dairesince başka güvence önlemlerinin hızlı bir şekilde uygulanabilmesi mümkün hale gelecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MAL BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE BUNA AYKIRI HAREKETLERİN YAPTIRIMI: AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Vergi ve diğer tüm kamu alacaklarının her zaman zamanında ve eksiksiz tahsil edilemeyeceği düşüncesi, bu alacakların güvence altına alınması gerektirmiş ve bu amaçla 6183 sayılı Kanun'da birtakım hükümler konulmuştur. Bu hükümlerden biri de mal bildirim yükümlülüğüdür. Kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere mal bildirim, kamu alacaklarının tahsilinin sağlanması amacıyla hizmet etmektir. Borcunu zamanında ödemeyen vergi borçlusu hakkında cebren tahsil işlemlerinin daha hızlı ve daha az masrafla yürütülebilmesi, alacaklı vergi dairesinin borçluya ait malvarlığı hakkında bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Bu bilginin en kısa sürede sağlanabileceği kaynak ise borçlunun kendisidir. Ancak borçlunun malvarlığına ilişkin bilgi konusunda vergi dairesinin borçlunun bildirimine bağlı olmadığını vurgulamak gerekir.

Borçlunun mal bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemesi hususunda isteğini artırmak için kanunda yaptırım öngörülmüş ve kanunda belirtilen zaman ve usulde yükümlülüğü yerine getirmeyen borçlunun ayı geçmemek üzere hapisle tazyik edileceği belirtilmiştir. Ayrıca mal bildiriminin doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla gerçeğe aykırı yapılan mal bildirim Kanun'un 111'inci maddesinde suç olarak düzenlenmiş ve bu suç karşılığında adı geçen Kanun'da üç aydan bir yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Mal bildirimine ilişkin yükümlülüğü vergi alacaklarının tahsil edilmesinde tek başına yeterli bir uygulama olmamakla birlikte alacağın tahsilini kolaylaştırdığı göz ardı edilmemelidir. Mal bildirim yükümlülüğünün vergi alacaklarının tahsilinde etkili olabilmesi için sadece kanunda düzenlemesini değil aynı zamanda etkin bir şekilde uygulanmasına da gerekli kılmaktadır. Bu doğrultuda mal bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler kanunda belirtilen yaptırımla karşı karşıya kalmalıdır. Bunun yapılabilmesi için de kendisine ödeme emri gönderildikten sonra ödeme yapmayan ya da dava yoluna gitmeyen mükelleflerin mal bildiriminde bulunup bulunmadığının sistemli takibi gerekmektedir. Çünkü hangi borçlunun yükümlülüğünü yerine getirmediğini tespit etmek için öncelikle hangi borçlunun mal bildirim yükümlülüğü olduğu bilinmelidir.

Buraya kadar olan kısımda vergi borçlusunun neden mal bildiriminde bulunması gereği ortaya konulmuştur. Diğer taraftan vergi borçlusunun neden mal bildiriminde bulunmadığı sorusu da tartışılması gereken bir konudur. Vergi borçlu, kanunda yaptırım öngörülmesine karşın farklı nedenlerden dolayı mal bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemiş olabilir. Bu nedenlerden birisi borçlunun, vergisel yükümlülüklerine ilişkin bilgisinin yeterli olmaması ve vergi konusunda sahip olduğu farkındalık düzeyinin (vergi bilinci)⁴⁴⁰ de düşük olmasıdır. Öte yandan vergi borçlusu vergisel yükümlülüğünü yerine getirme konusunda içsel bir motivasyona sahip olmayabilir. Vergi ahlâkı olarak da tanımlanan bu içsel motivasyon, borçlunun vergisel yükümlülüklerini kendi rızası ile tam ve zamanında yerine getirmesini ifade eder⁴⁴¹. Vergisel yükümlülüklerini bilmesine karşın devletle kendi arasında bağın kuvvetli olmaması ya da devlete olan güveninin az olması borçlunun vergi ahlâkının düşük olduğunu göstermektedir. Mükellefle devlet arasındaki bağın kuvvetli olmaması ya da mükellefin devlete olan güven duygusunun az olması, mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesine neden olabilecek bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanunda mal bildiriminde bulunmamanın yaptırımı üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyiktir. Hapisle tazyik yaptırımının, para cezasına nazaran daha ağır olduğu kabul edildiğinde vergi borçlusunun bu yükümlülüğü eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi beklenir. Ancak vergi borçlusunu, mal bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemesi hususunda cesaretlendiren bir diğer durum ise borçlunun yaptırımla karşılaşmayacağı düşüncesine sahip olmasıdır. Mal bildiriminde bulunmayan vergi borçlusunun yaptırımla karşılaşmaması vergi borçlusunu böyle bir düşünceye sevk etmektedir.

Alacaklı konumda olan vergi dairesinin görevi, vergi alacağının en az masraf ve sürede devlet hazinesine aktarılmasını sağlamaktadır. Bu görevi yerine getirirken devletin kendisine verdiği yetkiye dayanarak cebren tahsil yöntemlerini kullanabilmektedir. Mal bildirim esas itibarıyla vergi borçlusunun haczedilebilecek malvarlığını belirlemek için getirilen bir yükümlülüktür. Günümüz teknolojisinin sunduğu imkânlarla vergi dairesi bu bilginin önemli bir kısmını vergi borçlusunun bildirimini beklemeden daha kısa sürede edinebilmektedir. Bu nedenle vergi dairesi, mal bildiriminde bulunmayan vergi borçlusunu mal bildiriminde bulunması için herhangi bir zorlamaya ihtiyaç duymayabilir.

⁴⁴⁰ İhsan Cemil Demir, *Kamu Maliyesi*, Limit Yayınları, Afyonkarahisar, 2015, s. 174.

⁴⁴¹ İhsan Cemil Demir, a.g.e., s. 173.

Ayrıca bu bilgiyi vergi dairesi kendisi edinebildiği için vergi dairesinin vergi borçlusu hakkında hapisle zorlama talep etmesi ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil edebilir.

6183 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği yıllarda vergi alacağının tahsili bakımından borçlunun bildirimi bir zorunluluk iken günümüz koşullarında bildirimde bulunmak, kanundaki hüküm dışında bir zorunluluk olma özelliğini kaybedebilir. Buna dayanarak kanun hükmünün günün koşullarına paralel olarak tekrar gözde geçirilmesi sonucunu yaratmaktadır.

Yukarıda belirtilenler doğrultusunda çalışmanın bu bölümünde mal bildirimi yükümlülüğünün ve buna ilişkin yaptırımların nasıl algılandığı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu bakımından çalışma, toplumsal algıyı yansıtmaya dolayısıyla önem arz etmektedir.

Ulusal literatürde mal bildirimi yükümlülüğünü inceleyen sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Literatürde yer alan bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Serim (2008) çalışmasında 6183 sayılı Kanun'da yer alan mal bildirimi yükümlülüğünü ve bu yükümlülüğü yerine getirmemenin yaptırımını ele almıştır. Çalışmada tazyik hapsinin cebri icra sisteminin etkin çalışmasına, bu da kamu otoritesinin sağlanmasına ve kamu otoritesinin düzenleyici ve denetleyici rolüne katkı sağlayacağı ifade edilmiştir.

Ataman (2010)'ın çalışmasında İcra ve İflas Kanunu'ndaki mal beyanı kavramı, mal beyanından kaynaklanan suçlar, icra ve iflas suçlarında yargılama usulü ile icra ve iflas suçlarına verilen cezaların infazı incelenmiştir. Çalışmada, İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenen suçların sağlıklı bir ekonomik düzen için zorunlu olduğu ve bu suçlar nedeniyle kişilerin cezalandırılacaklarını bilmeleri, cezaların etkili olmasını sağlayacağı belirtilmiştir.

Özen İnci (2010), çalışmasında kamu icra hukukunda mal bildirimi ve mal bildirimine ilişkin yükümlülükler uymamanın cezaî sonuçlarını incelemiştir. Bu inceleme sırasında genel icra hukukunda (İcra ve İflas Kanunu'nda) yer alan benzer düzenlemeler ve suç tipleri ile yargı kararlarına da yer verilmiştir. Çalışma sonucunda yapılan değerlendirmelerden ilki, mal bildiriminde bulunmama bağlanan yaptırım ile kamu icra hukukunda düzenlenen mal bildirimine ilişkin yükümlülükler uymamanın yaptırımlarının farklı olduğudur. İlki için hapsen tazyik öngörülürken, diğerleri için adli hapis veya adli para cezası öngörülmüştür. Bu ayrımın yapılmasındaki temel maksadın

hapsen tazyik yaptırımının ceza hukuku anlamında suç ve ceza sayılamamasıdır. Bir diğer değerlendirme kamu icra hukuku bakımından mal bildiriminde bulunmama eylemi hakkında öngörülen hapsen tazyik yaptırımının da borç için hapis yasağına aykırılık teşkil etmediğidir. Bir başka değerlendirme ise genel icra hukuku kapsamında Yargıtay yerleşik içtihatlarından, hapsen tazyik kararlarının duruşma açılmaksızın dosya üzerinde yapılacak bir incelemeyle verilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkarken bu uygulamanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan adil yargılama ilkesinin dolaylı bir sonucu olan “sanığın duruşmada hazır bulunma hakkı”na aykırılık teşkil ettiği belirtilmiştir.

Toğrul (2011)'un çalışmasında özel alacakların cebren takip ve tahsilini kapsayan İcra ve İflas Hukuku'ndaki mal beyanında bulunmama ve gerçeğe aykırı mal beyanında bulunma suçları, bu suçların unsurları ve bu suçların işlenmesinin sonuçları incelenmiştir. Mal beyanının gerçeğe aykırı olması durumunda borçluya verilen hürriyeti bağlayıcı cezanın, İcra ve İflas hukukunda etkinliği artırdığı belirtilirken, mal beyanında bulunulmadığı için borçluların disiplin hapsine çarptırılmalarının hem ekonomik kurallar bakımından elverişli olmadığı hem de evrensel hukuk kuralları bakımından insan haklarına aykırılık sorunu yaratacağı şeklinde değerlendirme yapılmıştır.

Arslaner ve Akdeniz (2014), yaptığı çalışmada ödenmeyen kamu borçlarının cebri takip ve tahsilini düzenleyen 6183 sayılı Kanun hükümlerinde yer alan hürriyeti bağlayıcı cezaları öngören suçların hukukî unsurları araştırılmıştır. Bu kapsamda sırların ifşası, artırmalara katılma ve artırmalardan mal satın alma yasağının ihlali, takdir muamelelerine ve kararlara iştirak etme yasağının ihlali, amme alacağının tahsiline engel olma, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma, mal edinme ve artırmalarını bildirmeme, amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmeme, istenecek bilgileri vermeme suçları ele alınmıştır.

Akel (2017)'in çalışmasında 6183 Sayılı AATUHK'de düzenlenen mal bildirim hukukî müessesesi ve sonuçları incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda mal bildirim müessesesinin dört işlevi olduğu belirtilmiştir. Bunlardan ilki, mal bildirim müessesinin vergi alacağının tahsil imkânının ortadan kaldırılmasını ya da zorlaştırılmasını engelleme amacı taşıyan bir güvence önlemi olmasıdır. İkinci işlevi, tahsil zamanaşımını kesmesidir. Üçüncü işlevi ise diğer güvence önlemlerine sebebiyet vermesi iken son işlevi cebri icra sürecinin bir parçası olmasıdır. Çalışmada, mal bildirim yükümlülüğüne uyulmaması sonucu tazyik hapsi öngörülmesine ilave olarak ihtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkuk ile iptal davası açılmak suretiyle borçlunun bazı tasarrufların hükümsüzlüğüyle sonuçlanan

güvence önlemlerinin uygulanması dikkate alındığında borcunu ödemeyen veya ödeme emrine karşı belli sebeplerin varlığı hâlinde dava açmayan borçlunun mal bildiriminde bulunmamasının ağır sonuçlarının bulunduğu belirtilmiştir.

Yapılan çalışmalar incelendiğinde daha çok mal bildirimine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda kanunda yer verilen yaptırımların çalışmaya konu olduğu ve mal bildirimine ilişkin kimi çalışmaların da İcra ve İflas Kanunu'nda yer verilen mal beyanı olduğu görülmektedir. Vergi alacağının tahsiline olan etkisi bakımından daha önce ele alınmayan mal bildirim yükümlülüğü ile buna ilişkin yaptırımların nasıl algılandığını ortaya koymaya yönelik benzer bir çalışmanın olmaması, çalışmayı önemli kılmaktadır.

2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI

Araştırma, mal bildirim yükümlülüğü ve buna ilişkin yaptırımların mükellefler tarafından nasıl algılandığını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Araştırma sadece 6183 sayılı AATUHK'daki mal bildirim yükümlülüğünü kapsamaktadır. Çünkü özel alacakların tahsili bakımından İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan mal beyanının yanı sıra 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu ile 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda da mal bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır.

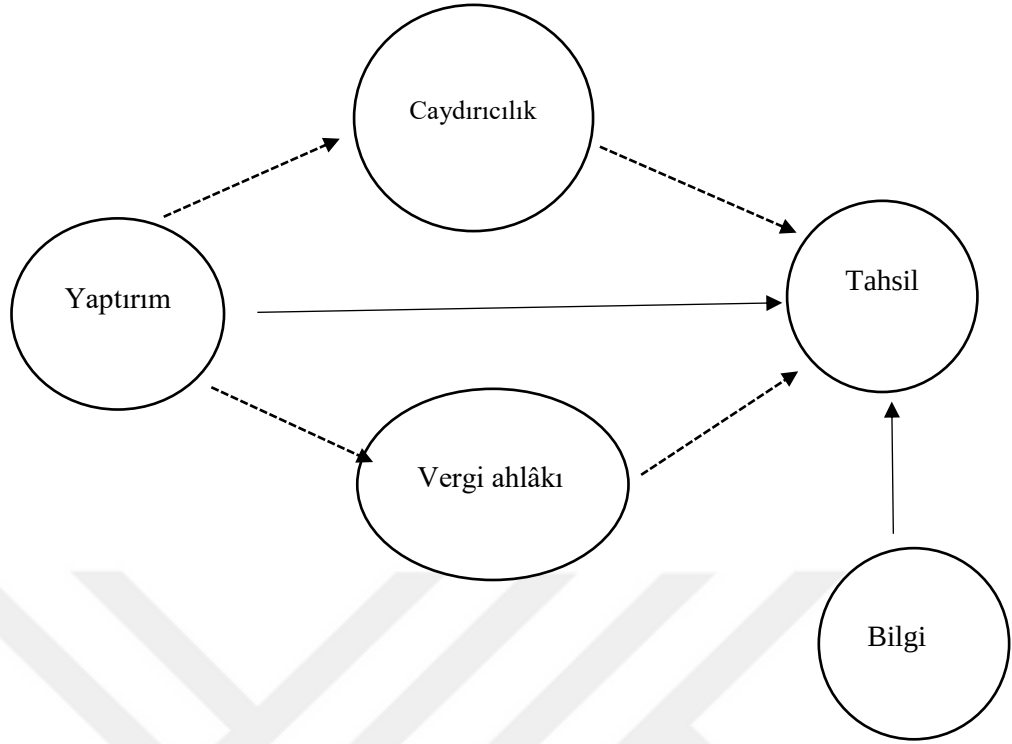
6183 sayılı Kanun'daki mal bildirimine yönelik olarak yapılan araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın en önemli sınırlılığı ise zaman ve maliyet nedeniyle Afyonkarahisar ilinde yapılmış olmasıdır. Öte yandan katılımcıların anketi cevaplama yönündeki isteksizlikleri anketin yapılabilmesindeki önemli sınırlılıklardan bir diğerini oluşturmaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLERİ

3. 1. ARAŞTIRMANIN MODELİ

Araştırma modeli Şekil 3'te yer almaktadır. Araştırma modelinin temeli, mal bildirimine ilişkin yaptırımların vergi tahsili üzerindeki etkisinin nasıl olduğu yönündeki araştırma sorusuna dayanmaktadır. Model, sadece mal bildirimine ilişkin yaptırımların vergi tahsili üzerindeki doğrudan etkisini değil, aracı değişkenler yardımıyla aracılık rolünün olup olmadığını araştırmak üzerine kurgulanmıştır.

Şekil 3. Araştırmanın Modeli



Araştırma modelinin bağımlı değişkeni vergi tahsilidir. Mal bildirimine ilişkin yaptırım ile mal bildirimine ilişkin bilgi düzeyi modelde bağımsız değişkenler olup, bu değişkenlerin vergi tahsili üzerinde etkisi olduğu varsayılmaktadır. Öte yandan bu etki üzerinde mal bildirimine ilişkin yaptırımların caydırıcılığı ile vergi ahlâkının da aracılık rolünün olduğu düşünülmektedir. Şekilde yer alan düz çizgiler modeldeki doğrudan etkileri temsil ederken, kesikli çizgiler aracılık rolünün olduğu varsayılan dolaylı etkileri göstermektedir.

3.2. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Araştırmanın modeli ve hipotezleri literatürdeki teorik bilgilere dayanmaktadır. Vergi cezalarının vergi gelirlerine olan etkisini ele alan çalışmalar dikkate alınarak mal bildirimine ilişkin yaptırımların da vergi tahsili üzerinde etkisi olabileceği düşünülmüştür. Vergi cezalarının vergi gelirlerine olan etkisini belirten bazı çalışmalar şu şekildedir;

Çiçek ve Herek (2012)⁴⁴² tarafından yapılan çalışmada elde edilen bulgular arasında vergi kaybının önlenmesi amacıyla caydırıcı niteliğindeki vergi cezalarının

⁴⁴² Hüseyin Güçlü Çiçek - Hatice Herek, “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 32(1), 2012, ss.311-342.

uygulanması gerektiği ve mükelleflerin vergi cezası almaları sonucunda vergi suçu ya da vergi kabahati işleme eğiliminden uzaklaşacakları yer almaktadır.

Öz Yalama ve Gümüş (2013)⁴⁴³ yaptıkları çalışmada ceza oranlarının ağırlaştırılmasının caydırıcı etki yapacağı ve bunun da vergi kaçırma eğilimini azaltacağını ortaya koymuşlardır.

Ayyıldız (2014)⁴⁴⁴ yaptığı çalışmada vergi kayıp ve kaçagını önlemede en caydırıcı vergi cezasının hapis olduğunu bulgusunu tespit etmiştir.

Yaşar Turan (2017)⁴⁴⁵ çalışmasında Türk Vergi Sistemini değerlendirirken vergi cezalarında caydırıcılığın sağlanamadığı bir yapıya sahip olduğunu ifade etmiş ve böyle bir yapıda vergi gelirlerinin artırılabilmesi için birçok alanda olduğu vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olmasına ilişkin düzenleme yapılması gerekliliğini vurgulamıştır.

Şanver (2017)⁴⁴⁶ tarafından yapılan çalışmada vergi yaptırımlarının, mükelleflerin vergi yasalarına uyumu bakımından olumlu bir etki yarattığını tespit etmiş ve vergi cezalarının caydırıcı bir niteliğe sahip olduğunu ifade etmiştir.

Eroğlu (2018)⁴⁴⁷ çalışmasında, vergi cezalarının vergiye gönüllü uyumun artırılmasında önemli bir faktör olduğunu, indirim ya da uzlaşma gibi müesseselerle cezaların caydırıcılık özelliğinin azaltılmaması gerektiğini belirtmiştir.

Yukarıda belirtilen literatürdeki çalışmalar dikkate alınarak araştırma modeli kapsamında test edilmek üzere oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H1.Mal bildirimine ilişkin yaptırımlar vergi tahsilini pozitif yönde etkiler.

H2.Mal bildirimine ilişkin yaptırımlar, caydırıcılığı pozitif yönde etkiler.

H3.Mal bildirimine ilişkin yaptırımlar vergi ahlâkını pozitif yönde etkiler.

H4.Vergi ahlâkı, vergi tahsilini pozitif yönde etkiler.

H5.Caydırıcılık vergi tahsilini pozitif yönde etkiler.

⁴⁴³ Gamze Öz Yalama - Erhan Gümüş, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 2013, ss.77-98.

⁴⁴⁴ Yaşar Ayyıldız, “Vergi Mükelleflerinin Suç ve Ceza Algısı: Türkiye Alan Araştırması”, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 51(598), 2014, ss.19-43.

⁴⁴⁵ Sevgi Yaşar Turan, *Türkiye’de Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliği*, (Basılmamış YL) Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2017.

⁴⁴⁶ Cahit Şanver, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 15(29), 2017, ss.91-106.

⁴⁴⁷ Abdülkerim Eroğlu, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 3(5), 2018, ss.56-69.

H6. Mal bildirimine ilişkin bilgi düzeyi vergi tahsilini pozitif yönde etkiler.

H7. Mal bildirimine ilişkin yaptırımlar ile vergi tahsili arasındaki ilişkide caydırıcılığın aracılık rolü vardır.

H8. Mal bildirimine ilişkin yaptırımlar ile vergi tahsili arasındaki ilişkide vergi ahlâkının aracılık rolü vardır.

4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Evren, araştırmacının çalışma alanını oluşturan, örneğini seçtiği ve edindiği, sonuçları genelleştireceği gruptur⁴⁴⁸. Ortak özellikleri olan her türlü öge evren içinde değerlendirilebilir. Araştırmacı grupları belirli açılardan sınırlayarak farklı büyüklükte evrenler oluşturabileceği gibi araştırmanın amacına göre de farklı özellikler kullanılarak evren belirlenebilir. Örneklem ise belirli bir evrendeki birimler arasından sistematik bir şekilde seçilen ve evreni temsil ettiği kabul edilen daha küçük kümedir. Araştırma evreninden örneklem seçim işlemine örnekleme denilmektedir⁴⁴⁹.

Araştırmanın evreni ilk olarak kendisine ödeme emri gönderilen Afyonkarahisar'daki vergi mükellefleri olarak belirlenmiştir. Ancak bu özellikteki vergi mükelleflerine ilişkin veri herhangi bir şekilde yayınlanmamaktadır. Ayrıca kişisel verilerin korunması ve vergi mükelleflerinin mahremiyeti kapsamında vergi dairesinden talep edilmesine rağmen temin edilememiştir. Öte yandan ödeme emrinin gönderilmesine ilişkin vergi dairesinin kullandığı elektronik sistemler ile mükellefler takip edilirken, mal bildiriminde bulunması gereken mükelleflerin düzenli bir takibini sağlayan bir sistemin bulunmadığı bilgisine ulaşılmıştır. Tüm bu kısıtlar dikkate alınarak araştırmanın evreni, araştırmanın amacını etkilemeyecek şekilde muhasebe meslek mensupları olarak değiştirilmiştir. Bu evrenin seçilme nedeni, çoğu zaman vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerinin muhasebe meslek mensupları tarafından yerine getirmesine dayanmaktadır. Afyonkarahisar Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) Odasının yayınladığı 2021 yılı faaliyet raporuna göre aynı yıl için faaliyet gösteren toplam muhasebe meslek mensubu sayısı 669 olup araştırmanın evrenini oluşturmaktadır.

Araştırmada kapsamında oluşturulan modelin analizi için PLS-SEM (En Küçük Kareler ile Yapısal Eşitlik Modellemesi) yöntemi ve SmartPLS4 programı kullanılmıştır.

⁴⁴⁸ Recai Coşkun vd., *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 8. Baskı, Sakarya Kitapevi, Sakarya, 2015. s.132.

⁴⁴⁹ Sait Gürbüz - Faruk Şahin, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.125.

Araştırmanın örneklem büyüklüğüne ilişkin olarak PLS-SEM için uygun örneklem büyüklüğü kriterleri dikkate alınmıştır. PLS-SEM’de örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde genel kabul görmüş bir kural bulunmamaktadır. Genel olarak, örneklem büyüklüğü belirlenirken modelin arka planı, verilerin dağılım özellikleri, değişkenlerin özellikleri ve ilişkilerinin büyüklüğü dikkate alınmalıdır⁴⁵⁰. Hair ve ark. (2017)⁴⁵¹, örnek boyutunun bir yapısal eşitlik modeli tasarımında aşağıdaki faktörler tarafından yönlendirilebileceğini önermektedir:

- Önem düzeyi,
- İstatistiksel güç,
- Modelde kullanılan minimum belirleme katsayısı (R^2 değerleri),
- Gizli bir değişkeni gösteren maksimum ok sayısı.

PLS-SEM kullanılan çalışmalarda örneklem büyüklüğü konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Buna ilişkin örnek çalışmaların bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Hair ve ark. PLS-SEM için minimum örneklem büyüklüğünün bir yapıyı ölçmek için kullanılan göstergelerin sayısının “10 katı” olması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu kurala göre örneklem büyüklüğü, bir modelde en fazla ifade ile ölçülen değişkene ait ifade sayısının 10 katından büyük olmalıdır⁴⁵². PLS- SEM için gereken minimum örneklem büyüklüğünü belirlemek için Cohen’in⁴⁵³ istatistiksel güç tablolarının kullanılabilmesinin yanı sıra “10 katı” ya da “5 katı” kuralı da kullanılabilmektedir⁴⁵⁴.

Araştırmadaki örneklem sayısı belirlenirken daha yaygın olarak kabul edilen “10 katı kuralı” dikkate alınmıştır. Araştırma modelindeki en yüksek göstergeye sahip olan değişken “bilgi” yapısıdır. Yapıdaki gösterge sayısının 5 olması dolayısıyla gerekli örneklem büyüklüğü 50 (5*10) olarak belirlenmiştir. Araştırmada ise 104 katılımcıya ulaşılmıştır. Ancak 15 adet ankette cevaplanmamış sorular ile tutarsız cevaplara rastlanılmış olup bu anketlerin analiz sonuçlarını olumsuz etkilememesi amacıyla analize dâhil edilmediği için örneklem büyüklüğü 89’dur.

⁴⁵⁰ Ken Kwong-Kay Wong, Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS, *Marketing Bulletin*, 2013, Vol. 24, Technical Note 1, ss.4-5.

⁴⁵¹ Joseph F. Hair vd, *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, 2nd Edition, SAGE Publications, 2017, ss 24-25.

⁴⁵² Joe F. Hair vd., “PLS-SEM: INDEED A SILVER BULLET”, *Journal of Marketing Theory and Practice*, SPRING 2011, Vol. 19, No. 2, 139-151, S.144.

⁴⁵³ Jacop Cohen, *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*, 2nd Ed., LAWRENCE ERLBAUM ASSOCIATES, 1988.

⁴⁵⁴ Dale L. Goodhue vd., “Does PLS Have Advantages for Small Sample Size or Non-Normal Data?”, *MIS Quarterly* Vol. 36 No. 3, 2012, S.982.

5. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden biri olan kolayda örnekleme yöntemi ile anketler yüz yüze yapılmıştır. Ana kütlenin sınırlandırılmış olmasına karşın ilgili meslek odası ile yapılan görüşme neticesinde meslek mensuplarının iletişim bilgileri ve adresleri temin edilemediğinden en hızlı ve en ekonomik yöntem olan kolayda örnekleme yöntemi tercih edilmiştir.

5.1. ÖLÇEK MADDELERİNİN HAZIRLANMASI

Mal bildirimini yükümlülüğüne ilişkin literatürde yapılan çalışmaların sınırlı olması ve yapılmış olan çalışmalarda da herhangi bir ölçek kullanılmamış olması nedeniyle ölçek maddeleri tarafımızca hazırlanmıştır. Ölçek maddelerinin ilk kez kullanılacak olması dolayısıyla ölçek geliştirme prosedürleri takip edilmiştir. Bu anlamda madde havuzu hazırlanmadan önce araştırma konusu hakkında iki muhasebe meslek mensubu ile ön görüşme yapılmıştır. Ön görüşme yapılan meslek mensuplarından birinin daha önce mal bildiriminde bulunmuş olmasına dikkat edilmiştir. Yapılan ön görüşme ile teorik literatür dikkate alınarak madde havuzu hazırlanmıştır. Madde havuzunun hazırlanmasının ardından maddelerin ölçmesi istenileni ölçüp ölçmediği hususunda uzman görüşüne başvurulmuştur. Bilimsel açıdan hata olup olmadığı hususunda iki farklı öğretim üyesinden, maddelerin anlaşılabilirliği ve dil bilgisi hatalarının olup olmadığı hususunda bir dil bilimciden uzman görüşü alınmıştır. Ayrıca teorinin yanı sıra mal bildiriminin uygulanması bakımından uygulayıcı konumda olan ve defterdarlık ve vergi dairesi çalışanlarının (tahsil ve icra servisinde görev alan birer gelir uzmanı) görüşüne başvurulmuştur. Örneklemenin doğruluğunu tespit edebilmek amacıyla bir muhasebe meslek mensubunun uzman görüşü de alınmıştır. Uzman görüşlerinden sonra ölçek için bir yönerge hazırlanmış ve bu yönergede ölçeğin amacına ve cevaplama süresine yer verilmiştir.

5.2. ÖN DENEME (PİLOT) UYGULAMA

Araştırmanın esas analizine başlamadan önce maddelerde yer alan önermelerin katılımcı tarafından anlaşılıp anlaşılmadığının test edilmesi amacıyla ön deneme uygulaması yapılmıştır. 10.10. 2021 – 11.12.2021 tarihleri arasında 42 katılımcıya anket uygulanmıştır. Yapılan ön deneme uygulamasında demografik sorularda yer alan “Daha önce mal bildiriminde bulundunuz mu?” sorusu için verilen şıklar detaylandırılmış ve “Evet, kendi adıma mal bildiriminde bulundum.”, “Evet, mükellef adına mal bildiriminde

bulundum.”, “Hem kendim hem mükellef adına mal bildiriminde bulundum” ve “ Hayır, hiç mal bildiriminde bulunmadım.” şeklinde dört farklı seçenek olarak güncellenmiştir.

6. VERİLERİN ANALİZİ

Sosyal bilim araştırmacıları araştırma bulgularını keşfetme, geliştirme ve doğrulama imkânlarını genişletmek amacıyla uzun yıllardır istatistiksel analiz araçlarını kullanmaktadırlar. Araştırmacılar başlangıçta veriler ve aralarındaki ilişkileri anlamak için tek değişkenli ve iki değişkenli analizlere güveniyorlardı. Araştırmadaki daha karmaşık ilişkileri anlamak için ise çok değişkenli veri analizi yöntemlerine duyulan ihtiyaç giderek artmıştır. Çok değişkenli analiz, aynı anda birden fazla değişkeni analiz eden istatistiksel yöntemdir. Çok değişkenli veri analiziyle ilişkili başlıca istatistiksel yöntem türlerinden bazıları Tablo 4’te gösterilmektedir⁴⁵⁵.

Tablo 4. Çok Değişkenli Yöntemler

	Açıklayıcı Temelli	Doğrulayıcı temelli
Birinci nesil teknikler	-Küme Analizi -Açıklayıcı faktör analizi -Çok boyutlu ölçekleme	-Varyans analizi -Lojistik regresyon -Çoklu regresyon -Doğrulayıcı faktör analizi
İkinci nesil teknikler	-En küçük Kareler yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM)	Kovaryans temelli yapısal eşitlik modellemesi (CB-SEM)

Kaynak: Joseph F Hair, 2017, a.g.e. s.2

Birinci nesil teknikler, sosyal bilim araştırmacıları tarafından yaygın olarak uygulanmaktadır. Bununla birlikte, son 20 yıldır birçok araştırmacı, birinci nesil yöntemlerin zayıflıklarının üstesinden gelmek için giderek artan bir şekilde ikinci nesil yöntemlere yönelmektedir. Yapısal eşitlik modellemesi (YEM) olarak adlandırılan bu yöntemler, araştırmacıların gösterge değişkenleri tarafından dolaylı olarak ölçülen ve gözlemlenemeyen değişkenleri dâhil etmelerini sağlar⁴⁵⁶. Yapısal eşitlik modeli, faktör analizi ile regresyon analizinin bir kombinasyonu olarak da görülebilir⁴⁵⁷.

Yapısal eşitlik modeli (YEM), gözlenen ve gizil değişkenler arasındaki ilişkiler hakkında kurulan hipotezleri test etmeye yönelik kapsamlı bir istatistik yaklaşımdır⁴⁵⁸. Yapısal eşitlik modelleri teorik bir modeldeki değişkenler arasındaki varsayılan tüm ilişkilerin gücünü tahmin edilmesini sağlar. Bu nedenle hem doğrudan bir değişkenden

⁴⁵⁵Joseph F Hair, 2017, a.g.e. s.2.

⁴⁵⁶ Joseph F Hair, 2017, a.g.e. s.3

⁴⁵⁷ J.J. Hox, T.M. Bechger, An Introduction to Structural Equation Modeling, Family Science Review, 11, ss.354-373. S.354.

⁴⁵⁸ Rick H. Hoyle, “The Structural Equation Modeling Approach Basic Concepts and Fundamental Issues”, *Structural Equation Modeling*, Ed: Rick H. Hoyle, SAGE Publications, California, 1995, s.1

diğerine, hem de diğer iki değişken arasında olan değişken aracılığıyla, varsayılan etki hakkında bilgi sağlar. Bu değişkenlere aracı değişken denir. Teorik olarak kurulan model doğru olduğu varsayımı altında değişkenler arasındaki nedensel ilişki daha doğru bir şekilde temsil edilecektir⁴⁵⁹.

Yapısal eşitlik modellerin test edilmesinde kovaryans temelli (covariance based-CB-SEM) analiz yapan AMOS ve Lisrel gibi programların yanı sıra varyans temelli (variance based PLS-SEM) SmartPLS ve WarpPLS programları kullanılmaktadır⁴⁶⁰. Araştırmamızda ise yapısal modeli test etmek amacıyla varyans tabanlı olan PLS-SEM analizi kullanılacak olup, analiz için SmartPLS paket programı ile yapılacaktır.

İki tür yapısal eşitlik modellemesi bulunmaktadır. Kovaryans temelli SEM (CB-SEM) ve kısmi en küçük kareler SEM (PLS-SEM)'dir. CB-SEM öncelikle teorileri doğrulamak (veya reddetmek) için kullanılır. Bunu, önerilen bir teorik modelin örnek bir veri seti için kovaryans matrisini ne kadar iyi tahmin edebileceğini belirleyerek yapmaktadır. Varyans temelli SEM olarak da bilinen PLS-SEM ise, Herman Wold tarafından CB-Sem'e kıyasla çok daha fazla esnekliğe sahip bir yapısal eşitlik modelleme yaklaşımı sunmak için geliştirilmiştir⁴⁶¹. PLS-SEM öncelikle keşif araştırmalarında teoriler geliştirmek için kullanılır. Bunu, modeli incelerken bağımlı değişkenlerdeki varyansı açıklamaya odaklanarak yapmaktadır⁴⁶². Değişkenler arasındaki doğrudan ilişkileri test etmenin yanı sıra aracılık etkisi de araştırılabilmektedir⁴⁶³.

PLS-SEM'in kullanılma nedenleri incelendiğinde şöyle sıralanabilir⁴⁶⁴:

- Keşfedici ve doğrulayıcı nitelikte olması,
- CB-SEM uygulamalarının aksine yüksek açıklanma oranlarını hesaplayabilmesi,
- CB-SEM'de yaşanan tanımlama problemlerinin olmaması,
- Normal dağılıma sahip olmayan veriyi analiz edebilmesi,
- Formatif değişkenler içeren modelleri test edebilmesi,

⁴⁵⁹ Geoffrey M. Mauryama, *Nasics of Structural Equation Modeling*, SAGE Publications, California, 1998. s.4.

⁴⁶⁰ Erkan Yıldız, *SmartPLS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi*, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 21. Bunların dışında bir programlama dili olan "R" de PLS- SEM için kullanılabilir. Ancak belli bir düzeyde programlama bilgisi gerektirdiğinden programlama konusunda geçmişi olmayan araştırmacılar için uygun olmayabilir. Ken Kwong-Kay Wong, a.g.e., s.4.

⁴⁶¹ Joe F. Hair vd., "Assessing Measurement Model Quality in PLS-SEM Using Confirmatory Composite Analysis, *Journal of Business Research*, Vol. 109, 2020, s.102; Gregoria Mateos-Aparicio, "Partial Least Squares (PLS) Methods: Origins, Evolution, and Application to Social Sciences", *Theory and Methods*, Vol. 40, 2011, s.2306.

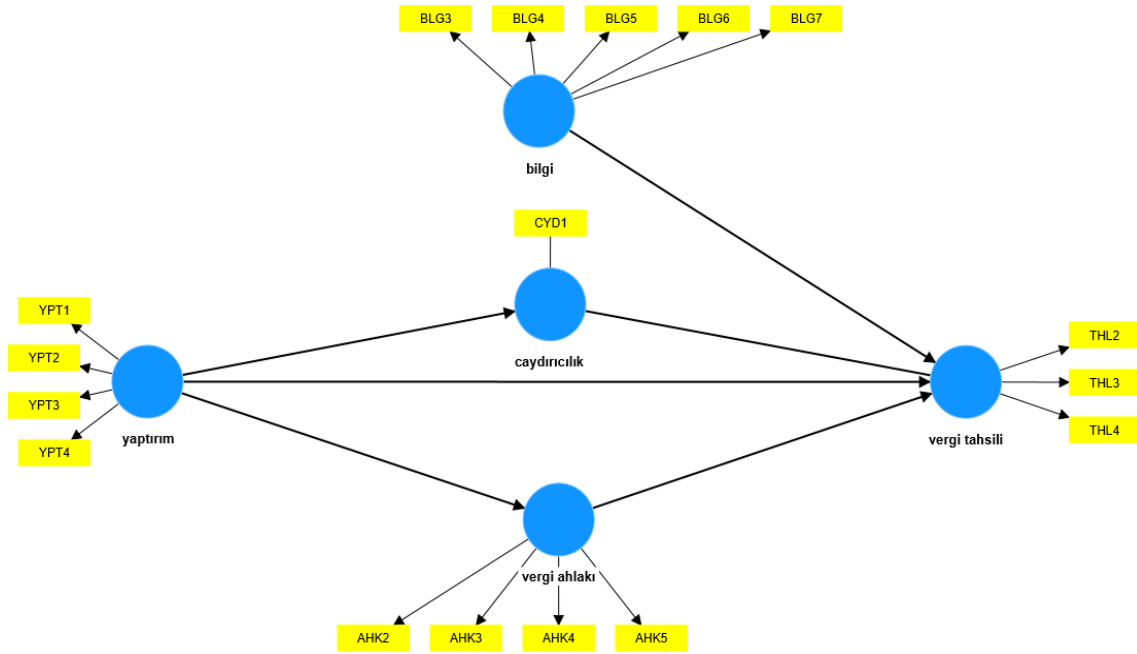
⁴⁶² Joseph F Hair, 2017, a.g.e. s.4.

⁴⁶³ Gabriel Cepeda Carrión vd., Mediation Analyses in Partial Least Squares Structural Equation Modeling: Guidelines and Empirical Examples, *Partial Least Squares Path Modeling* Ed: Hengky Latan, Richard Noonan, Springer International Publishing, 2017, s.173.

⁴⁶⁴ Erkan Yıldız, a.g.e. s. 23.

- Karmaşık modelleri analiz edebilmesi,
- Küçük örneklemle analiz yapabilmesi,
- Çoklu grup analizlerini gerçekleştirebilmesi,
- Düzenleyici etki analizlerinde sürekli değişkenleri kullanabilmesi ve eğitim grafikleri çizebilmesi,
- Sobel testi gibi klasik testlere göre daha güçlü olan ve dolaylı etki analizlerinde önerilen yeniden örnekleme metodu ile çalışmasıdır.

Şekil 4. Araştırma Modelinin PLS-SEM ile Gösterimi



Hair vd. (2012), çalışmalarında PLS-SEM kullanma nedenlerini araştırmışlardır. Elde edilen bulgulardaki nedenler önem sırasına göre normal dağılmayan veriler (22 çalışma %68,8), küçük örneklem (17 çalışma, %53), formatif değişkenler (10 çalışma, %31,3), tahmine odaklanması (10 çalışma, %31,3) şeklindedir. Bununla birlikte sadece 7 çalışmada (%21,9) PLS-SEM kullanma gerekçesi teori geliştirmek olarak belirtilirken sadece 1 çalışmada (%3,1) keşfedici araştırmanın amaçlanması şeklinde gerekçelendirilmiştir ⁴⁶⁵.

PLS-SEM ile CB-SEM karşılaştırıldığında en belirgin farklılıkları örneklem büyüklüğü ile verinin dağılımında ortaya çıkmaktadır. PLS-SEM'in önemli avantajlarından biri de PLS-SEM ile küçük örneklem için de tahminler

⁴⁶⁵ Joseph F. Hair vd., "The Use of Partial Least Squares Structural Equation Modeling in Strategic Management Research: A Review of Past Practices and Recommendations for Future Applications", *Long Range Planning* 45, 2012, s.324

yapabilmesidir⁴⁶⁶. Hair vd. (2012), özellikle örnekleme boyutunun küçük olduğu durumlarda, PLS-SEM'in faydalarının, modeldeki gizli değişkenler arasındaki ilişkileri belirleme yeteneğinde yattığını belirtmektedirler. Bu özellikle PLS-SEM'i keşfedici araştırmalar için özellikle yararlı hale getirmektedir. PLS-SEM'in küçük örneklemelerde ve normal dağılmayan verilerle yapılan tahminlerde iyi performans gösterse de, araştırmacıların örneklem büyüklüğü hususunda uygulamada dikkatsiz olmaması gerektiğini de vurgulamışlardır⁴⁶⁷.

Goodhue vd. (2012), yönetim bilgi sistemleri alanında en bilinen üç dergide 2006 ve 2010 yılları arasında yayınlanmış olan çalışmaları örneklem büyüklükleri bakımından incelemişlerdir. Bu özellikte 188 makale tespit edilmiş ve elde edilen bulgulara göre yol analizi kullanılan makalelerin %49'unda PLS tercih edilmiştir. PLS kullanan 90 makalenin en az %35'i, PLS'in küçük örneklem boyutuna ve/veya normal dağılmayan verilere ilişkin özel yeteneklere sahip olduğu belirtilmiştir. Yine bu çalışmalardan 13'ü ise 80'den küçük örneklem büyüklüğüne sahiptir⁴⁶⁸. Öte yandan daha küçük örneklem büyüklüğü kullanan çalışmalar da mevcuttur. Majchrzak vd.(2005) grup temelli bir çalışma yapması dolayısıyla araştırma örneklemini toplam 85 kişiden oluşan 17 gruptan oluşmaktadır⁴⁶⁹. Malhotra vd. (2007) çalışmalarındaki model ise 41 örneklem ile test edilmiştir⁴⁷⁰. Kahai ve Cooper (2003)'un⁴⁷¹ grup bazında yaptığı araştırmasında 31 grup bulunmaktadır.

Bu araştırmada PLS-SEM'in kullanılmasında temel neden araştırmanın keşfedici nitelikte olmasının yanı sıra örneklem sayısının az olması ve veri setinin normal dağılmamasıdır. Araştırma konusu üzerinde daha önce kullanılmış bir ölçeğin olmaması nedeniyle ölçek maddeleri tarafımızca hazırlanmıştır. Bun nedenle araştırma keşfedici bir nitelik kazandığından öncelikle keşfedici faktör analizine tabi tutulmalıdır. Keşfedici faktör analizi için daha çok SPSS paket programı kullanılmaktadır. Ancak PLS-SEM'de araştırmacıya aynı imkânı sunmaktadır. Keşfedici faktör analizinden sonra doğrulayıcı

⁴⁶⁶ Claes Fornell - Fred L. Bookstein, "Two Structural Equation Models: LISREL and PLS Applied to Consumer Exit-Voice Theory", *Journal of Marketing Research*, Vol. XIX, November 1982, s.450.

⁴⁶⁷ Joseph F. Hair vd., 2012, a.g.e. ss. 333- 334.

⁴⁶⁸ Dale L. Goodhue vd., "Does RLS Have Advantages for Small Sample Size or Non-Normal Data?", *MIS Quarterly*, Vol. 36 No. 3, 2012, s.982.

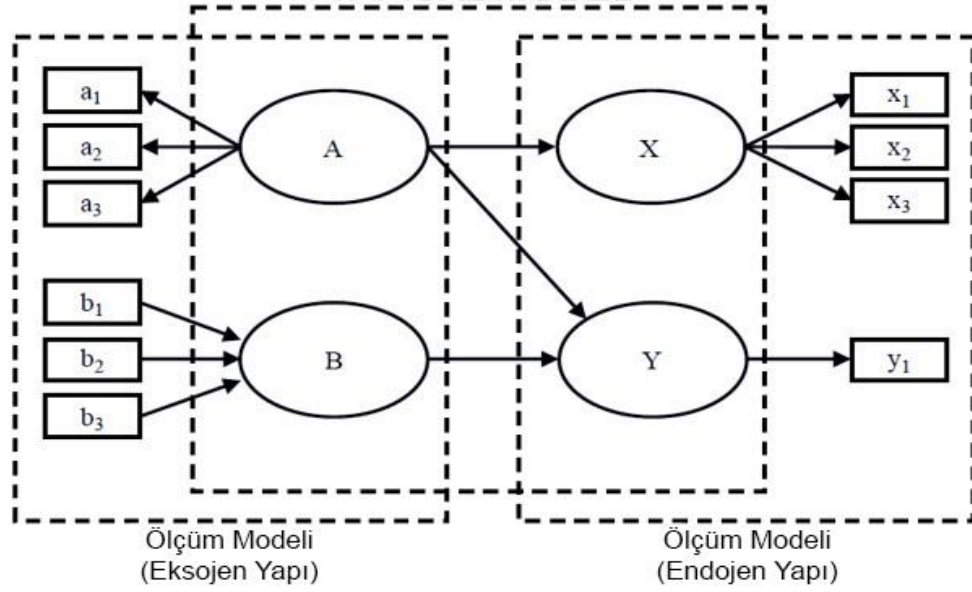
⁴⁶⁹ Ann Majchrzak vd., "Managing Client Dialogues During Information Systems Design to Facilitate Client Learning", *MIS Quarterly*, Vol. 29 No. 4, pp. 653-672/December 2005, s.653.

⁴⁷⁰ Arvind Malhotra vd., "Leveraging Standard Electronic Business Interfaces to Enable Adaptive Supply Chain Partnerships", *Information Systems Research* 18(3), 2007. s. 260.

⁴⁷¹ Surinder Singh Kahai - Randolph B. Cooper, "Exploring the Core Concepts of Media Richness Theory: The Impact of Cue Multiplicity and Feedback Immediacy on Decision Quality", *Journal of Management Information Systems*, Vol. 20, No. 1, 2003, s. 271.

faktör analizinin yapılması gerekmektedir. Bu analiz için ise daha çok AMOS ve LISREL paket programları kullanılmaktadır. Ancak söz konusu analizin bu programlarda yapılabilmesi için örneklem sayısının yeterli büyüklüğe ulaşmış olması ve her bir faktörün en az üç ifadeden oluşması gerekmektedir. Ancak araştırmada “Caydırıcılık” faktörü tek ifadeden⁴⁷² oluşmasının yanı sıra araştırmanın kısıtlılıkları dolayısıyla örneklem sayısı da azdır. Yukarıda bahsedilenler dikkate alındığında araştırmada kullanılabilecek en uygun yapısal eşitlik modelinin PLS-SEM olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle araştırmada PLS-SEM kullanılmıştır.

Şekil 5. PLS-SEM Yol Modeli Örneği
YAPISAL MODEL



Kaynak: Russo ve Jan Stol, 2021: 4.

Şekil 5’te A, B, X ve Y değişkenleri arasındaki ilişki yapısal modeli (içsel model) ifade ederken, her bir değişkenin göstergelerle (indicators) olan ilişkisi ölçüm modelini (dışsal model) ifade etmektedir. Yapısal modelde iki farklı değişken (latent variable) türü bulunmaktadır. Bunlar reflektif değişkenler ve formatif değişkenlerdir. Formatif değişkenlerde okların yönü şekilde yer alan B değişkeninde olduğu göstergelerden değişkene doğrudur. Bu nedenle B formatif değişkendir. Formatif değişkeni ölçmek için kullanılan indikatörler birleşerek formatif değişkeni oluşturmaktadırlar. Bu ise göstergelerin bir veya birkaçındaki değişikliğin B değişkeninde değişikliğe neden olduğunu ifade etmektedir. Reflektif değişkenlerde ise okların yönü A, X ve Y

⁴⁷² PLS-SEM’in tek gösterge değişkene (ölçek ifadesi) sahip modellerde de doğru tahmin yapılabilmesi mümkündür. G. David Garson, *Partial Least Squares (PLS-SEM)* 2016 Editon. Statistical Associates Publishing, 2016, s.116; Hair vd., 2017, s.51.

değişkenlerinde olduğu gibi değişkenlerden göstergelere doğrudur. Buna göre reflektif değişkendeki değişiklikler doğrudan göstergelerde değişikliklere neden olmaktadır. Reflektif değişkenlerin göstergeleri, aynı anlamı yakalamaya çalıştıkları için birbirlerini yerini alabilmektedir⁴⁷³.

PLS-SEM uygulanmasında aşağıdaki yer alan sistematik prosedür uygulanır⁴⁷⁴:

- Yapısal modeli belirleme,
- Ölçüm modelini belirleme,
- Verilerin toplanması ve incelenmesi,
- PLS yol modeli tahmini,
- Reflektif ölçüm modelleri için PLS-SEM sonuçlarının değerlendirilmesi,
- Formatif ölçüm modelleri için PLS-SEM sonuçlarının değerlendirilmesi,
- Yapısal modelin sonuçlarının değerlendirilmesi ve
- Sonuçların raporlanması şeklindedir.

7. ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ BULGULAR

7.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER

Ankete katılan 89 katılımcıya ait tanımlayıcı istatistikler yaş, eğitim, cinsiyet, ödeme emri tebliği, ödeme emri tebliği konusu vergi türü ve mal bildiriminde bulunma durumuna ilişkin frekans dağılımları Tablo 5’te yer almaktadır.

⁴⁷³ Erkan Yıldız, a.g.e., s.24-25.

⁴⁷⁴ Hair vd.,2017, a.g.e., s.30.

Tablo 5. Demografik Özelliklere Göre Tanımlayıcı İstatistikler

Yaş	Frekans	%	Eğitim	Frekans	%
18-30	14	15,7	Lise	2	2,2
31-50	59	66,3	Önlisans	5	5,6
51-65	14	15,7	Lisans	59	66,3
65 yaş üzeri	2	2,2	Lisansüstü	23	25,8
Toplam	89	100,0	Toplam	89	100,0
Cinsiyet	Frekans	%	Ödeme Emri Tebliği	Frekans	%
Kadın	20	22,5	Evet	58	65,2
Erkek	69	77,5	Hayır	31	34,8
Toplam		100,0	Toplam	89	100,0
Ödeme Emri Konusu Vergi	Frekans	%	Mal Bildiriminde Bulunma	Frekans	%
Gelir V.	28	48,3	Evet	39	43,8
Kurumlar V.	4	6,9	Hayır	50	56,2
Emlak V.	4	6,9	Toplam	89	100,0
MTV	6	10,3			
KDV	10	17,2			
Damga V.	1	1,7			
Harçlar	2	3,4			
Birden Fazla	3	5,2			
Toplam	58	100,0			

Tablo 5'e göre ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %66'lık gibi büyük çoğunluğu 31-50 yaş aralığındadır. 65 yaş üzeri katılımcı oranı sadece %2,2 iken 18-30 yaş ile 51-65 yaş aralığında olan katılımcıların oranı eşit olarak dağılmıştır.

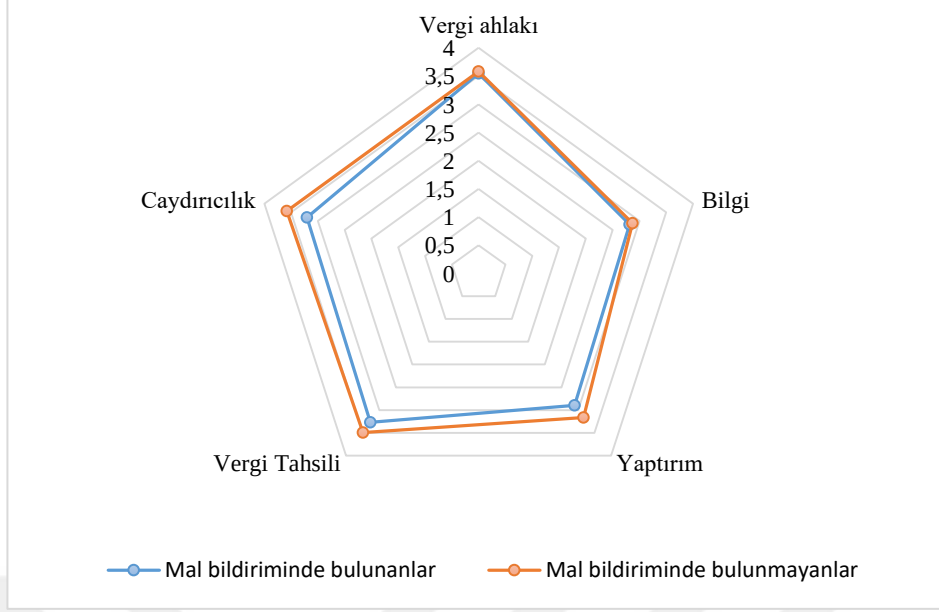
Eğitim durumuna ilişkin olarak katılımcıların %92'lik gibi çok önemli bir çoğunluğunun lisans ve üzeri seviyesinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların mesleklerinin lisans düzeyinde eğitim gerektirmesi dikkate alındığında bu durum şaşırtıcı bir sonuç değildir.

Katılımcıların cinsiyet bakımından dağılımı %22,5 kadın, %77,5 erkek şeklindedir. Türkiye genelindeki SM ve SMMM toplamında kadınların oranı yaklaşık %31 iken erkeklerin oranı %69'dur⁴⁷⁵. Afyonkarahisar ili için yapılan bu çalışmada da Türkiye genelinde duruma benzer bir durum görülmektedir.

Katılımcıların %65'ine daha önce ödeme emri tebliğ edilirken, %35'ine hiç ödeme emri tebliğ edilmemiştir. Ödeme emri tebliğine en çok konu olan vergi, gelir vergisidir. Gelir vergisini, katma değer vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi takip etmektedir. Mal bildiriminde bulunan katılımcıların oranı ise %44'tür. Mal bildirimi yükümlülüğüne yönelik olan çalışmada daha önce mal bildiriminde bulunanlar ile bulunmayanların oranının dengeli denilebilecek bir dağılıma sahip olduğu söylenebilir.

⁴⁷⁵ TÜRMOB 2021 Faaliyet Raporundaki verilere dayanarak hesaplanmıştır.

Şekil 6. Modeldeki Yapılara İlişkin Örümcek Ağı Diyagramı



Örümcek ağı diyagramı, mal bildiriminde bulunanlar ve bulunmayanlar olarak gruplandırılan katılımcıların, her bir yapı için verdikleri yanıtların ortalaması alınarak oluşturulmuştur. Diyagrama göre vergi ahlâkı ile bilgi yapısına ilişkin mal bildiriminde bulunanlar ile bulunmayanların yanıtları birbiri ile çakışmaktadır. Diğer üç yapıya ilişkin olarak mal bildiriminde bulunanlar ile bulunmayanları yanıtları arasında çok önemli olmamakla birlikte farklılık bulunmaktadır.

7.2. DOĞRULAYICI FAKTÖR ANALİZİ

Araştırma modelinin ölçüm testine geçmeden önce yeni oluşturulan ölçeğin faktörleştirilmesi sağlanmıştır. Araştırma modelinin kurgulandığı ölçek, esas itibarıyla 41 ifade ve 7 faktör olarak oluşturulmuştur. Araştırma modelinde öncelikle her bir ifadenin faktör yükleri kontrol edildikten sonra, aşağıda belirtilecek olan güvenilirlik ve geçerlilik testleri, modele her bir faktörün eklenmesinde tekrarlanmış ve güvenilirliği ile geçerliliği sağlanan 18 ifade ve 5 faktörü olan bir yapı kurulmuştur.

Tablo 6. Doğrulayıcı Faktör Analizi Öncesi Ölçek

Faktör	Faktör Kodu	Madde İfadesi
Mükellefin Devletle Olan İlişkisi	MDOİ1	Devlet, vergileri tahsil ederken kendisi ile mükellef arasındaki ilişkiyi korur.
	MDOİ2	Mükellefler, ekonomik durumlarını gizlemek amacıyla gerçekle örtüşmeyen mal beyanında bulunurlar
	MDOİ3	Mükellefler, devletle olan ilişkilerine güven duymadıkları için gerçekle örtüşmeyen mal beyanında bulunmaktadırlar.
	MDOİ4	Devlet, egemenlik gücüne dayanarak vergilerin tahsilini her türlü yöntemle başvurarak tahsil etme yetkisine sahiptir.
	MDOİ5	Devlet, vergi alacağını tahsil ederken borçlunun sosyal hayatını devam ettirmesi hususunda borçluyu ekonomik ve ticari bakımdan korur
	MDOİ6	Mükelleflerden mal beyanında bulunulmasının talep edilmesi, kişisel verilerin korunması hakkı açısından hukuka aykırı bir uygulamadır

Tablo 6. (Devam) Doğrulayıcı Faktör Analizi Öncesi Ölçek

Faktör	Faktör Kodu	Madde İfadesi
Mal Bildirimi Algısı	ALGI1	Mal bildiriminin amacı kamu yararadır.
	ALGI2	Yalnızca vergisini zamanında ödemeyenler mal bildiriminde bulunurlar
	ALGI3	Mal bildirimini bir servet beyanıdır
	ALGI4	Vergi kanunları ile vergiye ilişkin diğer düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olanlar mal bildirimini yükümlülüklerini yerine getirirler.
Mal Bildirimi Bilgisi	BLG1	Mükellefler, mal bildirimini hakkında yeteri kadar bilgilendirilmektedirler
	BLG2	Mükellefler, mal bildirimine ilişkin yasal düzenlemeler hakkında bilgi sahibidirler
	BLG3	Mal bildirimine ilişkin yasal düzenlemeler yeterlidir.
	BLG4	Mal bildirimine ilişkin yasal düzenlemeler ile uygulamalar birbiriyle uyumludur
	BLG5	Mükellefler, mal bildirimine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırımlar hakkında bilgi sahibidirler.
	BLG6	Mükellefler, mal bildirimini yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda kanunda belirtilen yaptırımlar hakkında bilgilendirilmektedirler.
	BLG7	Mal bildirimini, haciz işlemi bakımından kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun çıkarları bağdaştırır.
Vergi Ahlakı	AHK1	Vergi borçlarının zamanında ödenmesi temel ahlaki bir ödevdir.
	AHK2	Mal bildiriminde bulunmamak ahlâka aykırıdır.
	AHK3	Gerçekle örtüşmeyen mal beyanında bulunmak ahlâken kınanması gereken bir davranıştır.
	AHK4	Vergi borçlusuna ait malları elinde bulundurduğu halde beyan etmemek ahlâken kınanması gereken bir davranıştır.
	AHK5	Sorumluluk düzeyi yüksek olan mükellefler, karşılığında hapis cezası olmasa da mal bildirimini yükümlülüklerini yerine getirirler.
	AHK6	Mükellefler, mal bildirimini yükümlülüğünü yerine getirme hususunda dürüst davranırlar.
	AHK7	Toplumsal kendi içindeki denetim mekanizmaları (ihbar etme, kınama..), mükelleflerin mal bildirimine ilişkin yükümlülüklerine uymalarını sağlar.
Vergi Tahsili	THL1	Mal bildirimini, devlet açısından haczi kolaylaştırır.
	THL2	Mal bildirimini, vergi alacağının tahsili için gerekli bir uygulamadır.
	THL3	Mal bildirimini, vergi alacağının daha kolay tahsil edilmesini sağlamaktadır.
	THL4	Mal bildirimini, vergi alacağını korumaya yöneliktir.
Yaptırım	YPT1	Vergi borcunu ödemeyenlere hapis cezası verilmesi adil bir cezalandırma biçimidir.
	YPT2	Mal bildiriminde bulunmayanların hapsen tazyik edilmesi (zorlanması) adil bir yaptırımdır.
	YPT3	Mal bildirimine ilişkin öngörülen kanuni yaptırımlar, vergi alacağının daha kolay tahsil edilmesini sağlar.
	YPT4	Mükellefler, mal bildirimine ilişkin yaptırımlar ağır olduğu için mal bildirimini yükümlülüğünü yerine getirmektedirler.
	YPT5	Hapis cezası, para cezasına göre daha caydırıcıdır.
	YPT6	Mal bildiriminde bulunmayanlara verilen zorlama hapsi caydırıcı niteliktedir.
	YPT7	Mal bildirimini yükümlülüğüne aykırı davranışlar ile bu davranışlar hakkında kanunda öngörülen yaptırımlar orantılıdır.
	YPT8	Mal bildirimini yükümlülüğüne aykırı davranışlar için kanunda öngörülen yaptırımlar hafifletilmelidir.
	YPT9	Mal bildirimini yükümlülüğüne aykırı davranışlar için kanunda öngörülen yaptırımlar ağırlaştırılmalıdır.
Vergi Dairesi Uygulamaları	VDU1	Mal bildirimini olmadan da mükellefin mal varlığı tespit edilebilmektedir.
	VDU2	Vergi dairesi, mal bildiriminde bulunmayan mükellefleri yakından takip etmektedir.
	VDU3	Çeşitli elektronik uygulamalar geliştikçe mal bildirimini işlerliğini kaybetmektedir.
	VDU4	Haciz işleminde, devletin kendi tespitinden ziyade mükellefin beyan ettiği mallar haczedilir.

Doğrulayıcı Faktör Analizi sonrasında bazı ifadeler (ALGI2, BLG2, YPT8, MDOİ2, MDOİ3, MDOİ4, MDOİ6, VDU3, VDU 4) 0,50'den daha düşük bir faktör

yüküne sahip olduğu için çıkarılırken, bazı ifadelerin (ALGI1, ALGI3, ALGI4, BLG1, AHK6, MDOİ1, MDOİ5, THL1, YPT5, YPT7, YPT9, AHK7, VDU1,VDU2) faktör yükleri yeterli düzeyde olmasına karşın güvenilirlik ve geçerlilik kriterlerini sağlamadıkları için ölçekten çıkarılmıştır. YPT6 ifadesi ise yaptırım adlı faktörden çıkarılarak tek ifadeden oluşan ayrı bir faktör haline getirilmiştir.

Tablo 7. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonrası Ölçek

Faktör	Faktör Kodu	Madde İfadesi
Mal Bildirimi Bilgisi	BLG3	Mal bildirimine ilişkin yasal düzenlemeler yeterlidir.
	BLG4	Mal bildirimine ilişkin yasal düzenlemeler ile uygulamalar birbiriyle uyumludur.
	BLG5	Mükellefler, mal bildirimine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırımlar hakkında bilgi sahibidirler.
	BLG6	Mükellefler, mal bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda kanunda belirtilen yaptırımlar hakkında bilgilendirilmektedirler.
	BLG7	Mal bildirim, haciz işlemi bakımından kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun çıkarları bağdaştırır.
Vergi Ahlakı	AHK2	Mal bildiriminde bulunmamak ahlâka aykırıdır.
	AHK3	Gerçekle örtüşmeyen mal beyanında bulunmak ahlâken kınanması gereken bir davranıştır.
	AHK4	Vergi borçlusuna ait malları elinde bulundurduğu halde beyan etmemek ahlâken kınanması gereken bir davranıştır.
	AHK5	Sorumluluk düzeyi yüksek olan mükellefler, karşılığında hapis cezası olmasa da mal bildirim yükümlülüklerini yerine getirirler.
Vergi Tahsil	THL2	Mal bildirim, vergi alacağının tahsili için gerekli bir uygulamadır.
	THL3	Mal bildirim, vergi alacağının daha kolay tahsil edilmesini sağlamaktadır.
	THL4	Mal bildirim, vergi alacağını korumaya yöneliktir.
Yaptırım	YPT1	Vergi borcunu ödemeyenlere hapis cezası verilmesi adil bir cezalandırma biçimidir.
	YPT2	Mal bildiriminde bulunmayanların hapsen tazyik edilmesi (zorlanması) adil bir yaptırımdır.
	YPT3	Mal bildirimine ilişkin öngörülen kanuni yaptırımlar, vergi alacağının daha kolay tahsil edilmesini sağlar.
	YPT4	Mükellefler, mal bildirimine ilişkin yaptırımlar ağır olduğu için mal bildirim yükümlülüğünü yerine getirmektedirler.
Caydırıcılık	CYD1	Mal bildiriminde bulunmayanlara verilen zorlama hapsi caydırıcı niteliktedir.

7.3. ÖLÇÜM MODELİNİN TEST EDİLMESİ

Yapısal modellerin değerlendirilmesine geçilmeden önce ölçüm modelleri test edilmektedir. Araştırmadaki ölçüm modellerinin test edilmesinde SmartPLS-4 programı kullanılmıştır. Ancak hepsinden önce araştırmadaki modelde yer alan reflektif ve formatif yapılara karar verilmesi gerekmektedir. Hangi ölçüm modelinin uygun olduğuna dair karar verilmesi çeşitli disiplinlerde önemli tartışmalara konu olmuş ve tam olarak

çözülemedi. Bir yapının reflektif mi formatif mi olduğuna karar vermek için kullanılabilecek bazı yöntemler Tablo 8’de verilmiştir⁴⁷⁶.

Tablo 8. Ölçüm Modelinin Yapısını Seçme Kriterleri

Kriter	Karar	Kaynak
Gösterge ve yapı arasında nedensel öncelik	-Yapıdan göstergelere doğru ise: <i>reflektif</i> -Göstergelerden yapıya doğru ise: <i>formatif</i>	Diamantopoulos and Winklhofer (2001)
Yapı, göstergeleri açıklayan bir özellik niteliğinde mi yoksa göstergelerin bir kombinasyonu mu?	-Açıklayıcı özellik ise: <i>reflektif</i> -Göstergelerin kombinasyonu ise: <i>formatif</i>	Fornell and Bookstein (1982)
Göstergeler yapının sonuçlarını mı yoksa nedenlerini mi temsil ediyor?	-Sonuçları ise: <i>reflektif</i> -Nedenleri ise: <i>formatif</i>	Rossiter (2002)
Değişkenin değerlendirilmesi değişirse, tüm maddelerin (eşit olarak kodlandıklarını varsayarak) benzer şekilde değişeceği mutlaka doğru mudur?	-Evet ise: <i>reflektif</i> -Hayır ise: <i>formatif</i>	Chin (1998)
Maddeler karşılıklı olarak değiştirilebilir mi?	-Evet ise: <i>reflektif</i> -Hayır ise: <i>formatif</i>	Jarvis, MacKenzie, and Podsakoff (2003)

Kaynak: Hair vd. 2017, a.g.e., s.51.

Bu kriterlerin yanı sıra ölçüm modelinin yapısını belirlemek için ampirik bir araç da bulunmaktadır. Guergan, Ringle, Wende ve Will (2008), ölçüm modelini belirlemek için Doğrulayıcı Tetrad Analizini (CTA-PLS) önermektedir⁴⁷⁷. CTA-PLS, PLS-SEM için yapı ölçümlerinin doğaları gereği reflektif olduğuna dair sıfır hipotezin test edilmesine izin vermektedir. Bu nedenle, CTA-PLS testinde sıfır hipotezinin reddedilmesi, yapının işlevselleştirilmesi için formatif yapısının kullanılması gerektiği anlamına gelmektedir. Ancak Doğrulayıcı Tetrad Analizi sonrasında düşünülenin tersi bir yapının çıkması (reflektifken formatif/formatifken reflektif), değişiklik yapılması gerektiğini ifade etmemektedir. Analiz sonrasında ölçüm modelinde yapılacak olan herhangi bir değişiklik teorik değerlendirmelerle kanıtlanmalıdır⁴⁷⁸.

⁴⁷⁶ Hair vd. 2017, a.g.e., s.51.

⁴⁷⁷ Siegfried P. Gudergan vd., “Confirmatory Tetrad Analysis in PLS Path Modeling”, *Journal of Business Research*, 61, 2008, s.1238.

⁴⁷⁸ Hair vd. 2017, a.g.e., s. 289.

CTA-PLS analizinde yapının reflektif mi yoksa formatif mi olduğu, CI (confidence intervals) değerlerine bakılarak tespit edilmektedir. CI Low Adj. ve CI Up Adj değerleri güven aralığını temsil etmektedir. Güven aralığı sıfır içermediğinde (her iki değerinde aynı işaretli olması durumunda), sıfır hipotezi reddedilir. Bir başka ifadeyle test edilen yapının formatif olduğu kabul edilmektedir ⁴⁷⁹.

CTA-PLS analizi ifadelerin dörtlü kombinasyonu şeklinde çalışan bir analiz olduğundan dolayı araştırmada yer alan ve üç ifadeden oluşan “Vergi Tahsili” değişkeni ile “Caydırıcılık” değişkeni için sonuç üretilmemiştir.

Tablo 9. CTA-PLS Analizi Sonuçları

Faktör	Tetrad	Original Sample	CI Low adj.	CI Up Adj.
Bilgi	BLG3,BLG4,BLG5,BLG6	0,327	-0,007	0,681
	BLG3,BLG4,BLG6,BLG5	0,213	-0,189	0,624
	BLG3,BLG4,BLG5,BLG7	0,119	-0,210	0,454
	BLG3,BLG5,BLG7,BLG4	0,000	-0,327	0,328
	BLG3,BLG5,BLG6,BLG7	-0,117	-0,405	0,161
Vergi	AHK2,AHK3,AHK4,AHK5	-0,095	-0,255	0,056
Ahlakı	AHK2,AHK3,AHK5,AHK4	0,427	-0,841	-0,043
Yaptırım	YPT1,YPT2,YPT3,YPT4	0,394	0,065	0,748
	YPT1,YPT2,YPT4,YPT3	0,407	0,080	0,761

Doğrulayıcı Tetrad Analizi (CTA-PLS) sonucunda “bilgi” ve “ahlâk” yapısı reflektif, “yaptırım” yapısı formatif olarak tespit edilmiştir. Modelde “yaptırım” yapısı reflektif olarak kurgulanmıştır. Yapının formatif olarak değiştirilmesinden önce yukarıda bahsedilen ölçüm modelinin yapısını seçme kriterleri gözden geçirilmiştir. Buna göre söz konusu yapı, göstergelerin bir kombinasyonu değildir. Ayrıca göstergeler yapının nedenini de temsil etmemektedir. Bu nedenle analiz sonucu formatif çıkmasına karşın yapı reflektif olarak kurulmuştur. Yapının tamamı dikkate alındığında tüm yapının reflektif olduğu ortaya çıkmaktadır.

Reflektif ölçüm modelleri iç tutarlılık güvenirliği ve geçerliliği açısından değerlendirilirler. Spesifik ölçümler ise bileşik güvenirliği (composite reliability), yakınsama geçerliliği (convergent validity), ayırışma geçerliliğini (discriminant validity) içermektedir⁴⁸⁰. Hair vd.(2019)’a göre reflektif modellerde ölçüm modelinin test edilmesinde değerlendirilen ölçütler Tablo 10’da verilmiştir⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ Gudergan, a.g.e., s.1240.

⁴⁸⁰ Hair vd. 2017, a.g.e., s.106.

⁴⁸¹ Joseph F. Hair vd., “When to Use and How to Report the Results of PLS-SEM”, *European Business Review*, 31(1), 2019, s. 15.

Tablo 10. Reflektif Ölçüm Modelinde Güvenilirlik ve Geçerlilik

Güvenilirlik ve Geçerlilik Ölçütü	Ölçüt Değerleri
Reflektif gösterge yükleri	$\geq 0,708$
İç tutarlılık güvenilirliği	-Minimum 0,70 (veya keşif araştırmasında 0,60) - İçerik geçerliliğini tehlikeye atacak gösterge fazlalığından kaçınmak için maksimum 0,95 - Önerilen 0.70-0.90
Yakınsama geçerliliği	$AVE \geq 0.50$
Ayrışma geçerliliği	-Kavramsal olarak benzer yapılar için: HTMT $< 0,90$ -Kavramsal olarak farklı yapılar için: HTMT $< 0,85$

Değerlendirilecek ilk ölçüt, iç tutarlılık güvenilirliğidir. İç tutarlılık için geleneksel ölçüt, gözlenen gösterge değişkenlerinin karşılıklı ilişkilerine dayanan bir güvenilirlik tahminini sağlayan Cronbach alfadır. Hair vd., Cronbach alfanın ölçekteki madde sayısına duyarlı olması ve iç tutarlılık güvenilirliğini daha az dikkate alması nedeniyle bileşik güvenilirlik olarak adlandırılan farklı bir iç tutarlılık güvenilirliği ölçüsü uygulamanın teknik olarak daha uygun olacağını belirtmişlerdir. Bileşik güvenilirlik (composite reliability) 0 ile 1 arasında değişir ve daha yüksek değer daha yüksek güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Keşifsel araştırmalarda 0,60 ile 0,70 arasındaki bileşik güvenilirlik değerleri kabul edilebilirken, araştırmanın daha ileri aşamalarında 0,70 ile 0,90 arasındaki değerler tatmin edici olarak kabul edilmektedir. 0,60'ın altındaki bileşik güvenilirlik değerleri, iç tutarlılık güvenilirliğinin olmadığını gösterir⁴⁸².

Tablo 11. Ölçüm Modeli Sonuçları

Faktör	İfade	Faktör Yüğü	Cronbach's alpha	rho_a	Composite reliability (rho_c)	AVE
Vergi Ahlakı	AHK2	0,684	0,773	0,824	0,855	0,601
	AHK3	0,852				
	AHK4	0,889				
	AHK5	0,648				
Bilgi	BLG3	0,614	0,806	0,934	0,855	0,544
	BLG4	0,794				
	BLG5	0,707				
	BLG6	0,702				
	BLG7	0,850				
Vergi Tahsili	THL2	0,915	0,872	0,904	0,921	0,796
	THL3	0,945				
	THL4	0,811				
Yaptırım	YPT1	0,699	0,707	0,714	0,816	0,526
	YPT2	0,718				
	YPT3	0,778				
	YPT4	0,704				
Caydırıcılık	CDY1	1,000	-			

⁴⁸² Hair vd. 2017, a.g.e., s. 112.

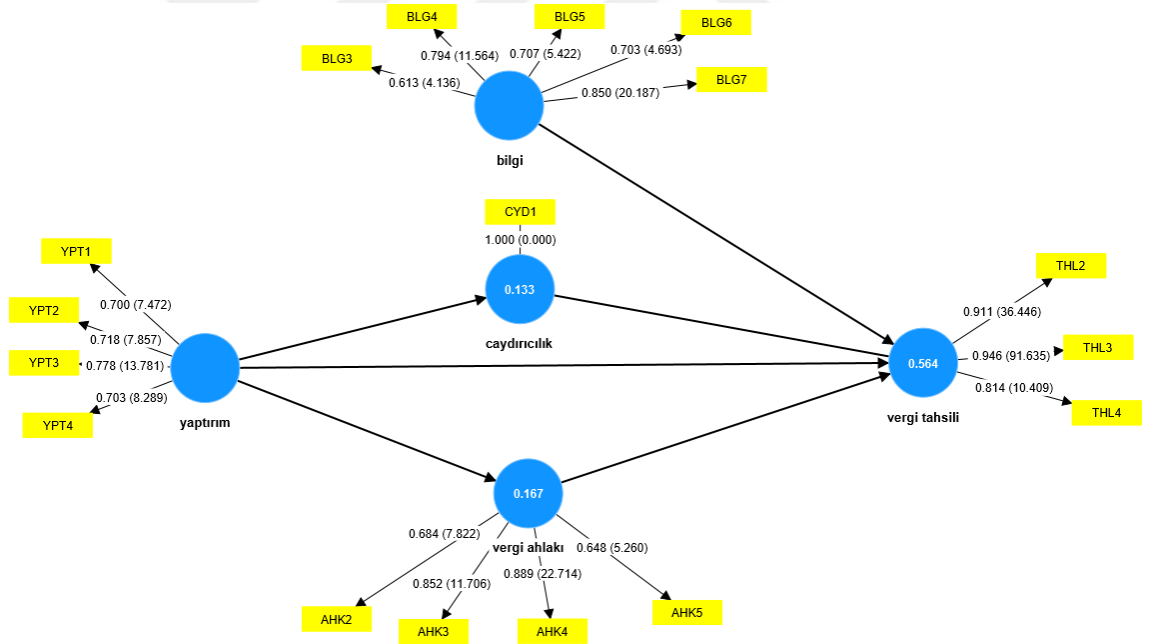
Güvenilirlik için Cronbach alfa değerlerinin 0,70'in üzerinde olması gerekmektedir. Tablo 10'daki verilere göre yapıların Cronbach alfa değerleri 0,707 ile 0,872 arasında değiştiği görülmektedir. Yapının bileşik güvenilirlik (composite reliability- CR) katsayıları ise 0,816 – 0,921 arasında değer almaktadır. Cronbach alfa ile CR değerlerine dayanarak yapıda iç tutarlılık güvenilirliğinin sağlandığı söylenebilir.

Reflektif ölçüm modellerinde yakınsama geçerliliğini değerlendirmek için göstergelerin yükü (outer loadings) ve AVE (average variance extracted) değerleri dikkate alınır. Gösterge yükleri 0,708 veya daha yüksek olmalıdır. Gösterge yükleri 0,40 ile 0,70 arasında olan göstergelerin modelden çıkarılıp çıkarılmayacağı, bileşik güvenilirliğinin eşik değerlerine göre karar verilmelidir. Eşik değerlerin sağlanması durumunda söz konusu düşük yükü olan göstergeler modelde tutulabilir. Bununla birlikte 0,40'ın altında olan göstergeler her zaman modelden çıkarılmalıdırlar. Ayrıca faktör yükleri istatistiksel olarak anlamlı (<0.05) olmalıdır ⁴⁸³. Tablo 11 incelendiğinde faktörlere ilişkin yüklerin neredeyse tamamı eşik değer olan 0,70'in üzerinde olmakla birlikte vergi ahlakı yapısına ait üç gösterge (AHK2 ve AHK5), bilgi yapısına ait bir gösterge (BLG3) ve yaptırım yapısına ait bir gösterge (YPT1) eşik değerinin altında kalmaktadır. Ancak söz konusu faktör yükleri 0,40 ile 0,70 arasında olduğundan AVE ve CR değerleri kontrol edilmiştir. Ölçüm modeli sonuçlarına bakıldığında her faktör için AVE ve CR değerlerinin eşik değerlere ulaştığı görülmektedir. Buna dayanarak AHK2, AHK5, BLG3 ve YPT1 göstergeleri modelden çıkarılmamıştır. Tablo 12'de göstergelerin t istatistikleri ve faktör yüklerinin anlamlılık düzeylerine ilişkin sonuçlara yer verilmiştir. Bu verilere göre modelde yer alan tüm göstergelerin faktör yükleri %5 seviyesinde anlamlı olduğu tespit edilmiştir.

⁴⁸³ Joseph F. Hair vd., *Multivariate Data Analysis*, 7th Edition, Pearson Prentice Hall, 2010, s.679.

Tablo 12. Gösterge Yüklerinin t İstatistikleri ve Anlamlılıkları

Göstergeler	t istatistikleri	P değerleri
AHK2	7.822	0.000
AHK3	11.706	0.000
AHK4	22.714	0.000
AHK5	5.260	0.000
BLG3	4.136	0.000
BLG4	11.564	0.000
BLG5	5.422	0.000
BLG6	4.693	0.000
BLG7	20.187	0.000
CDY1	0.000	0.000
THL2	36.446	0.000
THL3	91.635	0.000
THL4	10.409	0.000
YPT1	7.472	0.000
YPT2	7.857	0.000
YPT3	13.781	0.000
YPT4	8.289	0.000

Şekil 7. Göstergelerin t İstatistikleri

Yakınsama geçerliliği için gösterge yüklerinin dikkate alınan bir diğer kriter AVE'dir. Bu kriter, yapıyla ilişkili göstergelerin yüklerinin karesinin genel ortalamasının değeri olarak tanımlanır. 0,50 veya daha yüksek bir AVE değeri, ortalama olarak yapının göstergelerinin varyansının yarısından fazlasını açıkladığını gösterir. AVE katsayısının 0,50'den büyük olması yakınsama geçerliliğinin sağlandığını göstermektedir. Tablo 11'e

göre AVE değerleri 0,526 ile 0,796 arasına değişmektedir. Yapıdaki AVE değerlerinin ve faktör yükleri dikkate alındığında yapının yakınsama geçerliliğini sağladığı söylenebilir.

Ayrışma geçerliliği, bir yapının ampirik standartlara göre diğer yapılardan gerçekten ne ölçüde farklı olduğunu gösterir. Bu nedenle, ayrışma geçerliliğin sağlanmış olması, bir yapının benzersiz olduğunu ve modeldeki diğer yapılar tarafından temsil edilmeyen olguları yakaladığını ima eder. Ayrışma geçerliliği için iki kriter vardır. Bunlardan biri çapraz yükler (cross loading) iken diğer Fornell-Larcker kriteridir. Bir göstergenin ilişkili yapı üzerindeki gösterge yükü, diğer yapılar üzerindeki herhangi bir çapraz yüklemesinden (yani korelasyonundan) daha büyük olmalıdır. Aksi takdirde çapraz yükleme sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu da ayrışma geçerliliği problemine yol açmaktadır.

Tablo 13. Ayrışma Geçerliliği Sonuçları (Cross Loading)

	Bilgi	Caydırıcılık	Vergi Ahlakı	Vergi Tahsili	Yaptırım
AHK2	0,225	0,035	0,684	0,288	0,310
AHK3	0,118	0,189	0,852	0,360	0,289
AHK4	0,128	0,169	0,889	0,524	0,405
AHK5	0,271	0,046	0,648	0,337	0,235
THL2	0,477	0,145	0,477	0,915	0,623
THL3	0,450	0,058	0,467	0,945	0,688
THL4	0,294	0,022	0,397	0,811	0,443
YPT1	0,273	0,213	0,210	0,449	0,701
YPT2	0,296	0,283	0,270	0,282	0,718
YPT3	0,302	0,185	0,398	0,625	0,778
YPT4	0,502	0,384	0,275	0,503	0,704
CYD1	0,219	1,000	0,151	0,090	0,365
BLG3	0,614	0,048	-0,056	0,191	0,162
BLG4	0,794	0,222	0,110	0,339	0,358
BLG5	0,707	0,150	0,082	0,238	0,350
BLG6	0,702	0,085	0,040	0,176	0,309
BLG7	0,850	0,210	0,374	0,540	0,476

Tablo 13'te yapıdaki göstergelere ait çapraz yükler yer almaktadır. Tabloda bilgiler incelendiğinde her bir göstergenin faktör yükü, diğer yapılar üzerindeki çapraz yüklerden daha yüksektir. Örneğin AHK2 göstergesinin faktör yükünün en yüksek değer aldığı yapı kendi ilişki olduğu yapı olan “vergi ahlâkı” yapısıdır. Bu durum AHK1 için çapraz yüklenme sorununun olmadığı anlamına gelmektedir. Tablo 13'e göre hiçbir yapıda çapraz yüklenme sorunun meydana gelmediği ve ayrışma geçerliliğinin ilk kriterinin sağlandığı söylenebilir.

Ayrışma geçerliliği için ikinci kriter olan Fornell-Larcker kriteri, ayırt edici geçerliliği değerlendirmeye yönelik ikinci yaklaşım olup gizli değişkenlerin korelasyonları ile AVE değerlerinin karekökünü karşılaştırır. Fornell ve Larcker (1981)'e göre her yapının AVE değerlerinin karekökü, diğer herhangi bir yapıyla olan en yüksek korelasyonundan daha büyük olmalıdır⁴⁸⁴. Fornell-Larcker yönteminin mantığı, bir yapının ilişkili göstergeleri ile diğer yapılardan daha fazla varyans paylaştığı fikrine dayanır⁴⁸⁵.

Tablo 14. Ayrışma Geçerliliği Sonuçları (Fornell- Larcker Ölçütü)

	Bilgi	Caydırıcılık	Vergi Ahlâkı	Vergi Tahsili	Yaptırım
Bilgi	0,738				
Caydırıcılık	0,219	1,000			
Vergi ahlakı	0,224	0,151	0,755		
Vergi tahsili	0,466	0,090	0,503	0,892	
Yaptırım	0,481	0,365	0,409	0,667	0,725

Tablo 14'te Fornell-Larcker ölçütüne göre yapılan analiz sonuçları yer almaktadır. Tablo 14'te koyu olarak belirtilen değerler, açıklanan ortalama varyans (AVE) değerlerinin kareköküdür ve diğer herhangi bir yapıdaki korelasyonundan daha yüksek değer aldığı görülmektedir. Bu da Fornell-Larcker kriterinin sağlandığını ifade etmektedir.

Ayrışma geçerliliğinin değerlendirilmesinde çapraz yükler ve Fornell- Larcker kriteri dışında Henseler vd. tarafından önerilen HTMT (Heterotrait-Monotrait Ratio) katsayıları kontrol da edilmektedir. Henseler vd. (2015)'nin önerdiği HTMT kaysayısı (Heterotrait-monotrait), farklı olay/olguları ölçen yapıların korelasyonlarının (the heterotrait-heteromethod correlations), aynı yapıyı ölçen göstergelerin ortalama korelasyonlarının (the monotrait-heteromethod correlations) ortalamasına oranlanmasıdır. İki monotrait-heterometod alt matrisi olduğundan, ortalama korelasyonlarının geometrik ortalaması alınmaktadır. Kavramsal olarak benzer yapılar için HTMT < 0,90, kavramsal olarak farklı yapılar için HTMT < 0,85 eşik değerleri belirtilmektedir ⁴⁸⁶.

⁴⁸⁴ Claes Fornell - David F. Larcker, "Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error", *Journal of Marketing Research* , 18(1), 1981, s.41; Hair vd. 2017, a.g.e., 139.

⁴⁸⁵ Hair vd., 2017, a.g.e., s.139.

⁴⁸⁶ Jörg Henseler vd., "A New Criterion For Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling", *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43, 2015, s.121.

Tablo 15. Ayırışma Geçerliliği (HTMT Katsayıları)

	Bilgi	Caydırıcılık	Vergi Ahlakı	Vergi Tahsili	Yaptırım
Bilgi					
Caydırıcılık	0,212				
Vergi ahlakı	0,274	0,161			
Vergi tahsili	0,458	0,090	0,594		
Yaptırım	0,573	0,434	0,528	0,795	

Tablo 15'te HTMT katsayılarına yer verilmiştir. HTMT katsayılarının 0,212 ile 0,795 arasında değer aldığı görülmektedir. Değerlerin tamamı HTMT katsayısı için belirtilen eşik değerlerin altında olduğundan araştırmadaki yapılar için bu kriterin de sağlandığı belirtilebilir. HTMT analizi ile birlikte ölçüm modeline ait güvenilirlik ve geçerlilik analizleri tamamlanmış olup elde edilen sonuçlara göre ölçüm modelinin güvenilir ve geçerli olduğu kabul edilebilir.

7.4. YAPISAL MODELİN ANALİZİ

Araştırmada ölçüm modelinin güvenilirlik ve geçerlilik testleri tamamlanmış ve gerekli eşik değerleri sağlandığında bir sonraki adım yapısal modeli değerlendirmektir⁴⁸⁷. Yapısal modelin analizi, teorik modeli destekleyen kanıtlar bulma girişimidir⁴⁸⁸. Yapısal model değerlendirilirken göz önünde bulundurulması gereken standart değerlendirme kriterleri açıklama oranı (R^2), yol katsayılarının istatistiksel olarak anlamlılıkları ve tahmin gücü analizini ($Q_{predict}$) içermektedir⁴⁸⁹. Modele ilişkin yol katsayıları -1 ile +1 arasında değişmekte olup modeldeki gizli değişkenler arasındaki ilişkilerin güçlerini ve yönlerini (negatif veya pozitif) göstermektedir. R^2 ise modeldeki bir bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni ne kadar açıkladığını gösteren katsayıdır. En az %25'lik bir R^2 değerinin önemli bir etki büyüklüğünü temsil ettiği kabul edilir. Yol analizinin son aşamasında yeniden örnekleme (bootstrapping) yapılarak yol katsayılarının istatistiksel olarak anlamlılığı test edilmektedir. SmartPLS tarafından otomatik olarak yapılan bu süreçte alt örneklem (subsamples) sayısı 5000 seçilmiştir. Genel kabul gören 0,05 istatistiksel anlamlılık düzeyinde sıfırdan önemli ölçüde olup olmadığını belirlemek için

⁴⁸⁷ Hair, 2019, a.g.e., s.11.

⁴⁸⁸ Necmi K. Avkiran, Rise of the Partial Least Squares Structural Equation Modeling: An Application in Banking, *Partial Least Squares Structural Equation Modeling* Ed.: Necmi K. Avkiran, Christian M. Ringle, Springer International Publishing AG, 2018, s.10.

⁴⁸⁹ Hair, 2019, a.g.e., s.11.

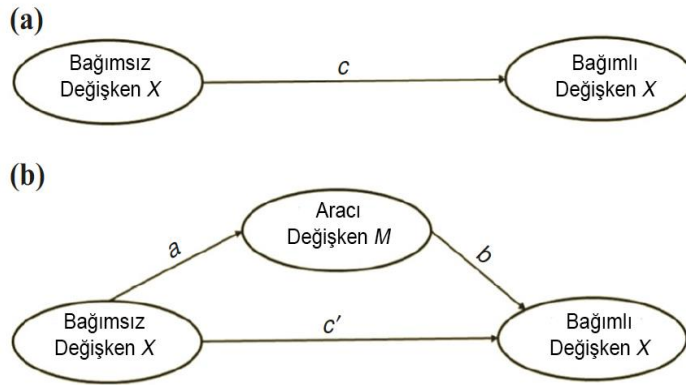
test türü olarak “two tailed” seçilmiştir. İstatistiksel olarak anlamlı yol katsayıları, araştırmanın hipotezlerini desteklemek için istatistiksel kanıt sağlamaktadır⁴⁹⁰.

Tahmin gücü analizi SmartPLS 3’te sadece modeldeki örneklem için bir değerlendirmeye imkân veren blindfolding (Q^2) ile yapılmaktaydı. Ancak SmartPLS4’te bu uygulamaya son verilmiş ve PLSpredict ile yapısal modelin örneklem dışı tahmin gücüne ilişkin bir değerlendirme yapması olanağı sağlanmıştır. PLSpredict’teki Q^2 değerleri, blindfolding analizindeki Q^2 değerine benzer şekilde değerlendirilmektedir. Q^2 değeri pozitif ise, PLS-SEM sonuçlarının tahmin hatası, sadece ortalama değerleri kullanmanın tahmin hatasından daha küçüktür. Bu durumda, PLS-SEM modelleri daha iyi tahmin performansı sunmaktadır.

Araştırmada aracılık etkisine ilişkin hipotezler bulunduğu için öncelikle aracılık etkisi açıklanacaktır.

Aracı etkinin (yani dolaylı etki veya aracılık) temel özelliği, bağımsız ve bağımlı değişkenler arasındaki ilişkide ara rol oynayan üçüncü bir değişkeni içermesidir⁴⁹¹. Aracı değişken, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkisinin⁴⁹². Baron ve Kenny (1986), belirli bir değişkenin yordayıcı ve ölçüt arasındaki ilişkiyi açıkladığı ölçüde aracı işlevi gördüğünün söylenebileceğini belirtmektedirler⁴⁹³. Baron ve Kenny’ye göre aracılık etkisindeki temel nedensel ilişki ile aracılık etkisi Şekil’de gösterilmektedir.

Şekil 8. Basit Neden- Sonuç İlişkisi ve Aracılık Etkisi



⁴⁹⁰ Mark Fotohabadi, *Constructive Conflict's Role In Leadership Strategy*, In Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Leadership, Alliant International University, USA, 2015. s.91.

⁴⁹¹ Gabriel Cepeda, a.g.e., s.175.

⁴⁹² Amery D. Wu Bruno D. Zumbo, “Understanding and Using Mediators and Moderators”, *Social Indicators Research*, 87(3), 2008, s.368.

⁴⁹³ Reuben M. Baron, David A. Kenny, “The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations”, *Journal of Personality and Social Psychology*, 86(6), 1986, s.1176.

Kaynak: Christian Nitzl vd., “Mediation Analysis in Partial Least Squares Path Modeling”, *Industrial Management & Data Systems*, 116(9), 2016, s.1851.

Yazarlara göre bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasında anlamlı bir ilişkinin varlığından (c yolu) sonra bir değişken aşağıdaki koşulları karşılaması durumunda aracılık işlevi görecektir;

- a. Bağımsız değişkenin aracı olarak varsayılan değişkeni etkilemesi (a yolu),
- b. Aracı olarak varsayılan değişkenin bağımlı değişkeni etkilemesi (b yolu),

c. (a) ve (b) yolu kontrol edildiğinde, bağımsız ve bağımlı değişkenler arasında daha önce anlamlı olan bir ilişki (c') artık anlamlı değilse bu durumda tam aracılık söz konusudur. Daha önce anlamlı olan ilişki tamamen ortadan kalkmayıp sadece önemli ölçüde azalırsa aracılık etkisi kısmi aracılık şeklinde gerçekleşmektedir.

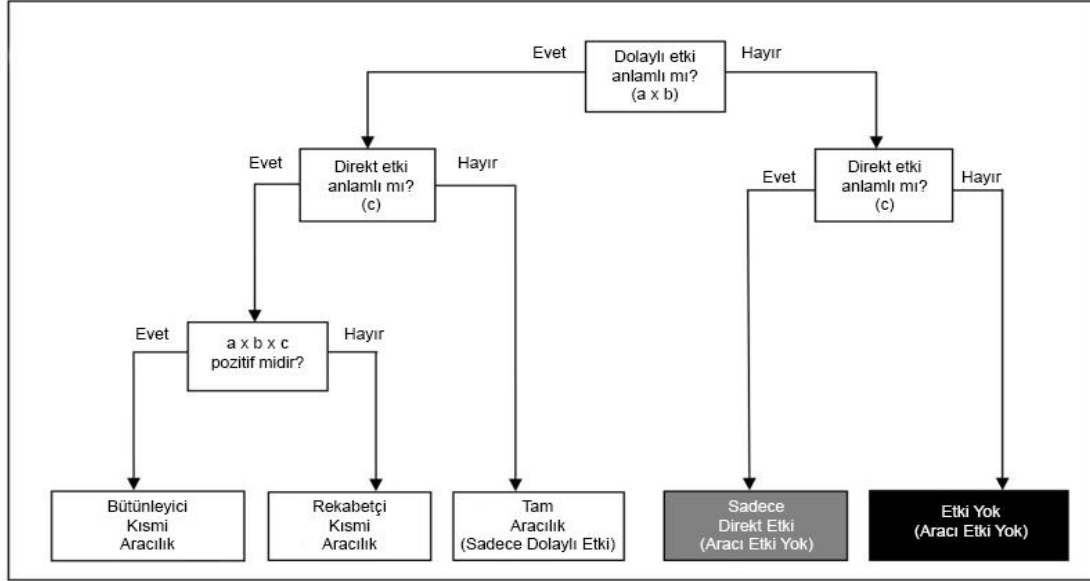
Bazı araştırmacılar⁴⁹⁴ tarafından Baron ve Kenny'nin yönteminin yeniden gözden geçirilmesi ve aracılık etkisi için yeni yaklaşımların uygulanması önerilmiştir⁴⁹⁵. Zhao ve diğerleri, aracılık etkisi için bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasında ilk başta var olması gereken ilişki koşulunun Baron ve Kenny'nin aksine gerekli olmadığını savunmaktadırlar. Yazarlar, iki değişken arasındaki bu ilişkinin aracılık etkisi ile ilgili olmadığını belirtmektedirler. Bir başka ifadeyle toplam etki olmamasına rağmen dolaylı bir etki oluşturmak pekâlâ mümkün olabilmektedir⁴⁹⁶. Zhao ve diğerlerinin aracılığın kurulmasına ve aracılık türüne karar vermek amacıyla oluşturdukları karar ağacı Şekil 9'da yer almaktadır.

⁴⁹⁴ Shrout, P.E. - Bolger, N., “Mediation in Experimental and Nonexperimental Studies: New Procedures and Recommendations”, *Psychological Methods*, Vol. 7 No. 4, 2002, pp. 422-445; Preacher, K.J. - Hayes, A.F., “SPSS and SAS Procedures For Estimating Indirect Effects In Simple Mediation Models”, *Behavior Research Methods Instruments, and Computers*, Vol. 36 No. 4, 2004, pp. 717-731; Preacher, K.J. - Hayes, A.F., “Asymptotic and Resampling Strategies For Assessing And Comparing Indirect Effects In Multiple Mediator Models”, *Behavior Research Methods*, Vol. 40 No. 3, 2008, pp. 879-891; Zhao, X., Lynch J.G. - Chen, Q., “Reconsidering Baron and Kenny: Myths and Truths About Mediation Analysis”, *Journal of Consumer Research*, Vol. 37 No. 3, 2010, pp. 197-206.

⁴⁹⁵ Christian Nitzl vd., “Mediation Analysis in Partial Least Squares Path Modeling”, *Industrial Management & Data Systems*, 116(9), 2016, s.1852.

⁴⁹⁶ Zhao vd., a.g.e., s.200.

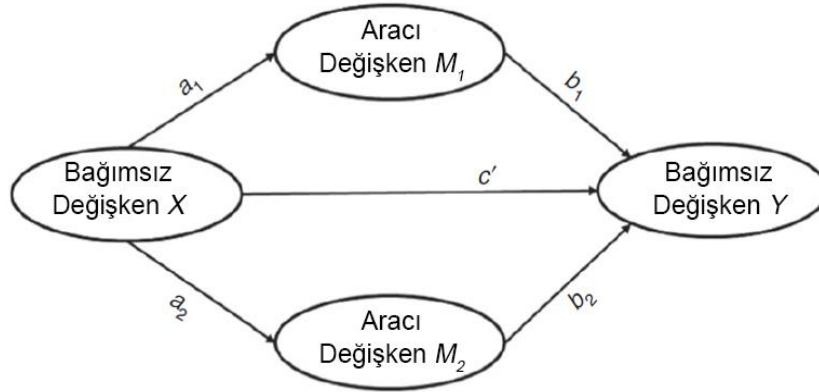
Şekil 9. Aracılığa İlişkin Karar Ağacı



Kaynak. Zhao vd. 2010:201'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

PLS-SEM kullanım nedenlerinden birisi de daha önce belirtildiği üzere karmaşık modellerin analizini yapılabilmesidir. Karmaşık yol modelleri, bir veya birden fazla bağımsız değişken ile bir veya birden fazla bağımlı değişken arasında çoklu ilişki olabildiği gibi bir veya birden fazla aracı değişkenin arasındaki çoklu ilişki biçiminde de olabilir⁴⁹⁷. İki aracı değişkenin olduğu model örneği Şekil 10'da yer almaktadır.

Şekil 10. Çoklu Aracı Değişken



Kaynak. Nitzl, a.g.e. ,2016: 1859.

Toplam etki X'in Y üzerindeki doğrudan etkisine ek olarak M1 ($a_1 \times b_1$) ve M2 ($a_2 \times b_2$)'nin dolaylı etkisine eşittir. Birden fazla aracının olması durumunda bu aracılardan yarattığı dolaylı etkilerin toplamı, toplam dolaylı etkiyi oluşturur. Dolayısıyla toplam

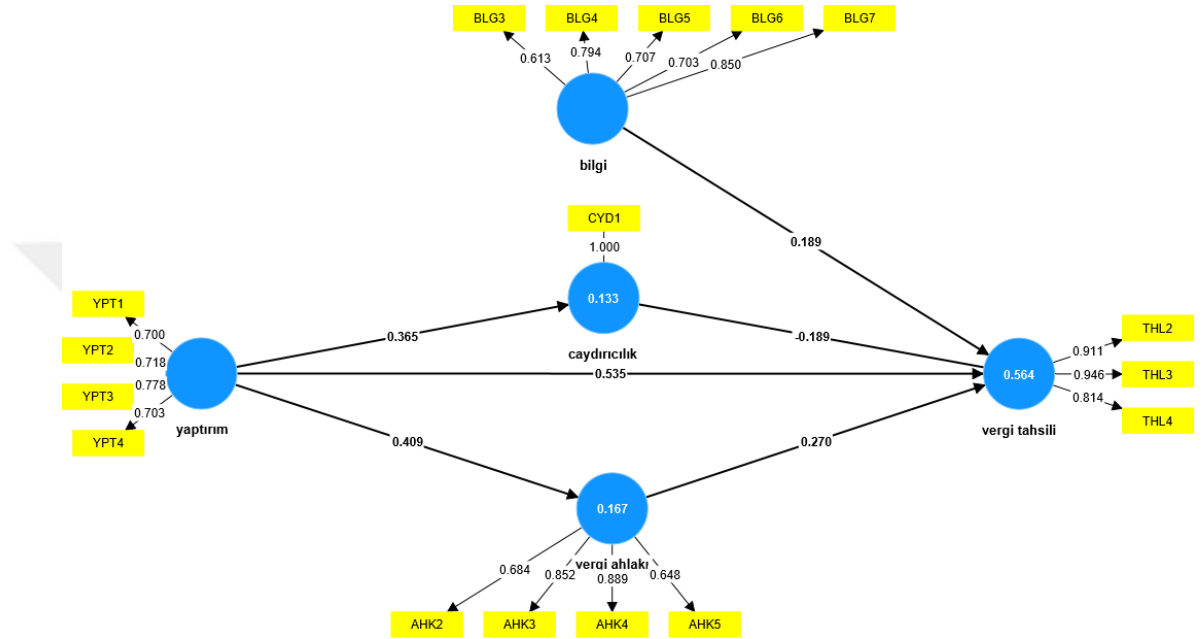
⁴⁹⁷ Nitzl vd. a.g.e., s.1859.

etki, doğrudan etki ile toplam dolaylı etkilerin toplamına eşittir ve aşağıdaki denklem ile ifade edilebilir:

$$c = c' + a_1 \times b_1 + a_2 \times b_2$$

Araştırmanın modelinde iki aracı değişken olup araştırmaya ait yapısal model Şekil 11’de gösterilmektedir.

Şekil 11. Yapısal Modelin Yol Analizi



Tablo 16. Yapısal Modele İlişkin Yol Analizi Sonuçları

Modeldeki İlişkiler	Yol Katsayısı	T istatistiği	P Değeri (sig.)
Direkt Etki			
bilgi -> vergi tahsili	0,189	2,360	0,018**
caydırıcılık -> vergi tahsili	-0,189	2,371	0,018**
vergi ahlakı -> vergi tahsili	0,270	2,835	0,005*
yaptırım -> caydırıcılık	0,365	3,041	0,002*
yaptırım -> vergi ahlakı	0,409	4,442	0,000*
yaptırım -> vergi tahsili	0,535	5,649	0,000*
Dolaylı Etkiler			
yaptırım -> vergi ahlakı -> vergi tahsili	0,110	2,169	0,030**
yaptırım -> caydırıcılık -> vergi tahsili	-0,069	1,807	0,071***
Toplam Etki			
yaptırım -> vergi tahsili	0,576	7,453	0,000*

*0,01 düzeyinde anlamlı; **0,05 düzeyinde anlamlı; ***0,10 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 16’da yapısal modele ilişkin yol analizi sonuçları, t istatistikleri ve p (anlamlılık) değerleri yer almaktadır. Yapısal modeldeki direkt etkiler şöyledir; “bilgi -> vergi tahsili” için yol katsayısı 0,189, t istatistiği 2,360 (p<0,05); “caydırıcılık -> vergi tahsili” için yol katsayısı -0,189, t istatistiği 2,371(p<0,05); “vergi ahlakı -> vergi tahsili”

için yol katsayısı 0,270, t istatistiği 2,835 ($p<0,05$); “yaptırım -> caydırıcılık” için yol katsayısı 0,365, t istatistiği 3,041($p<0,05$); “yaptırım -> vergi ahlâkı” için yol katsayısı 0,409, t istatistiği 4,442($p<0,05$); “yaptırım -> vergi tahsili” için yol katsayısı 0,535, t istatistiği 5,649 ($p<0,05$)’dur. Modele ilişkin yok katsayıları değerlendirildiğinde “caydırıcılık -> vergi tahsili” yolu hariç olmak üzere tüm yol katsayılarının pozitif ve anlamlı olduğu görülmektedir. Bir başka ifadeyle beklenileni destekler nitelikte bilgi, vergi ahlâkı ve yaptırım değişkenlerinin vergi tahsili üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır. Bilgi değişkeninde meydana gelecek bir birimlik artış vergi tahsilinde 0,19 birimlik; vergi ahlâkı değişkeninde meydana gelecek bir birimlik artış vergi tahsilinde 0,27 birimlik ve yaptırım değişkeninde meydana gelecek bir birimlik artış vergi tahsilinde 0,53 birimlik bir artışa neden olacaktır. Buna göre bağımsız değişkenler arasında vergi tahsili üzerinde en çok etki yaratan değişken yaptırım değişkenidir. Bununla birlikte yaptırım değişkeni vergi tahsili değişkeni dışında vergi ahlâkı ve caydırıcılık değişkenleri üzerinde de etki yaratmaktadır. Yaptırım değişkeninde meydana gelen bir birimlik artış vergi ahlâkı değişkeninde 0,41 birimlik, caydırıcılık değişkeninde ise 0,35 birimlik bir artışa sebep olacaktır. Ancak, caydırıcılık değişkeni ile vergi tahsili değişkeni arasında anlamlı ancak negatif bir yönlü bir ilişki vardır. Yol analizi sonucuna göre caydırıcılık değişkeninde meydana gelen bir birimlik artış vergi tahsilinde 0,19 birimlik bir azalışa sebep olacaktır.

Yapısal modelde aracılık etkisinin olup olmadığını kontrol etmek için Zhao ve diğerlerinin önerdiği prosedür takip edildiğinde öncelikle dolaylı etkilerin anlamlı olup olmadığı kontrol edilir. Yapısal modeldeki ilk dolaylı etki **“yaptırım -> vergi ahlâkı -> vergi tahsili”** dir ve yol katsayısı 0,110, t istatistiği 2,169 ($p<0,05$)’dur. Dolaylı yolun anlamlı olması yapısal modelde aracılık etkisinin olduğunu göstermektedir. Aracılık türünün belirlenmesi amacıyla bu kez doğrudan etki kontrol edilmelidir. Zhao ve diğerlerine göre, doğrudan etki anlamlıysa kısmi aracılık, doğrudan etki anlamsızsa tam aracılık mevcuttur. Kısmi aracılık ise kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Dolaylı etki ile doğrudan etkinin çarpımının pozitif olması bütünleyici kısmi aracılığı, dolaylı etki ile doğrudan etkinin çarpımının negatif olması ise rekabetçi kısmi aracılık etkisinin olduğunu göstermektedir.

Yapısal modeldeki toplam etkiye ilişkin yol katsayısı 0,576 iken t istatistiği 7,453 ($p<0,05$)’tür. Toplam etkinin de anlamlı olmasından dolayı yaptırımlar ile vergi tahsili arasındaki ilişkide vergi ahlâkının kısmi aracılık rolü olduğu söylenebilir. Dolaylı etki ile

doğrudan etkinin çarpımının pozitif olması bir başka ifadeyle dolaylı etki ile doğrudan etki katsayısının aynı işaretle olması durumunda kısmi aracılık türünün bütünleyici olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

Yapısal modeldeki diğer aracılık etkisi için “*yaptırım -> caydırıcılık -> vergi tahsili*” dolaylı yolu kontrol edilir. Ancak söz konusu dolaylı yolun yol katsayısı -0,069 ve t istatistiği 1,807 ($p > 0,05$)’dir. Bu dolaylı etki 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bu nedenle yaptırım ile vergi tahsili arasındaki ilişkide caydırıcılık yapısının aracılık rolü bulunmamaktadır. Buna dayanarak “*Mal bildirimine ilişkin yaptırımlar ile vergi tahsili arasındaki ilişkide vergi ahlâkının aracılık rolü vardır.*” şeklinde olan H8 hipotezi desteklenmemektedir.

Tablo 17. Hipotez Sonuçları

Hipotez	Sonuç	Hipotez	Sonuç
H1 hipotezi	Desteklendi	H5 hipotezi	Desteklendi
H2 hipotezi	Desteklendi	H6 hipotezi	Desteklendi
H3 hipotezi	Desteklendi	H7 hipotezi	Desteklendi
H4 hipotezi	Desteklendi	H8 hipotezi	Desteklenmedi

Yol analizi sonucunda araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin 7’si kabul edilirken, H8 hipotezi reddedilmiştir.

Yapısal modeldeki egzojen (bağımsız) değişkenlerin endojen (bağımlı) değişkenleri ne kadar açıkladığı R^2 katsayısı ile gösterilmektedir. Hair ve arkadaşlarına göre (2011, 2017b, 199), 0,25, 0,50 ve 0,75 R^2 değerleri sırasıyla zayıf, orta ve önemli seviyeleri temsil eder. Endojen değişkenleri açıklamada egzojen değişkenlerin önemi f^2 katsayısı ile ölçülür ve her seferinde bir egzojen değişkeni atlayarak R^2 ’yi yeniden hesaplar. Etki büyüklüğüne ilişkin olarak 0,02 düşük, 0,15 orta ve 0,35 yüksek seviyeyi ifade etmektedir⁴⁹⁸. Tablo 18 ve 19’da değişkenlerin açıklanma oranı ve etki büyüklükleri verilmiştir.

Tablo 18. Değişkenlerin Açıklanma Oranı (R^2)

	R^2	R^2 adjusted
Caydırıcılık	0,133	0,123
Vergi Ahlakı	0,167	0,158
Vergi Tahsili	0,564	0,543

⁴⁹⁸ Hair vd., 2017, s.201.

Tablo 19. Etki Büyüklüğü (f^2)

	Bilgi	Caydırıcılık	Vergi Ahlakı	Vergi Tahsili	Yaptırım
Bilgi				0,063	
Caydırıcılık				0,070	
Vergi Ahlakı				0,140	
Vergi Tahsili					
Yaptırım		0,153	0,201	0,404	

Modele ilişkin R^2 değerlendirildiğinde vergi tahsili %56 oranında açıklanmakta olup açıklanma düzeyi orta seviyelerdedir. Etki büyüklükleri incelendiğinde yaptırım değişkeninin vergi tahsili değişkeni üzerinde yüksek seviye etki büyüklüğüne sahiptir. Öte yandan yaptırım, caydırıcılık ve vergi ahlakı değişkenleri üzerinde orta seviyede etki büyüklüğüne sahiptir. Bilgi, caydırıcılık ve vergi ahlakı değişkenlerinin vergi tahsili değişkeni üzerindeki etki büyüklüğü ise düşüktür.

Yapısal modelin tahmin gücünün ölçülmesine ilişkin olarak PLSpredict analizi yapılır. Bu analizde elde edilen sonuçlarda $Q^2_{\text{predict}} > 0$ olmalıdır. Aksi takdirde veriler ya da ölçüm modeli sorunları kontrol edilmelidir çünkü bu durum modelin tahmin gücünden yoksun olduğunu göstermektedir. $Q^2_{\text{predict}} > 0$ olan göstergeleri için PLS-SEM RMSE (ya da MAE) değerlerin LM değerleri ile kıyaslanmalıdır. Shmueli ve diğerlerine göre bu karşılaştırmanın dört sonucu olabilir⁴⁹⁹:

1. Göstergelerin hiçbiri için $\text{PLS-SEM} < \text{LM}$ değil ise: bu, modelin tahmin gücünden yoksun olduğunu gösterir.
2. Göstergelerin azınlığı için $\text{PLS-SEM} < \text{LM}$ ise: bu, modelin düşük tahmin gücüne sahip olduğunu gösterir.
3. Göstergelerin çoğunluğu için $\text{PLS-SEM} < \text{LM}$ ise: bu, modelin orta düzeyde tahmin gücüne sahip olduğunu gösterir.
4. Tüm göstergeler için $\text{PLS-SEM} < \text{LM}$ ise: modelin yüksek tahmin gücü vardır.

⁴⁹⁹Galit Shmueli vd., "Predictive Model Assessment in PLS-SEM: Guidelines For Using PLSpredict, *European Journal of Marketing*, 53 (11), ss.2329-2330.

Tablo 20. Tahmin Gücü Analizi Sonuçları (PLSPredict)

	Q ² predict	PLS-SEM_RMSE	PLS-SEM_MAE	LM_RMSE	LM_MAE
CYD1	0,099	1,102	0,894	1,216	0,933
AHK2	0,076	1,355	1,161	1,490	1,208
AHK3	0,048	1,281	0,978	1,385	1,065
AHK4	0,132	1,202	0,902	1,226	0,959
AHK5	0,038	1,059	0,866	1,105	0,895
THL2	0,399	0,965	0,765	0,940	0,716
THL3	0,464	0,935	0,736	0,945	0,721
THL4	0,155	1,051	0,782	1,044	0,793

Yapısal modele ilişkin tahmin gücü analizi sonuçları Tablo 20’de verilmiştir. Sonuçlar değerlendirildiğinde modeldeki tüm göstergeler için Q^2_{predict} değeri 0’dan büyüktür. Bu durumda PLS-SEM RMSE ile LM değerleri kıyaslanabilir. Değerler incelendiğinde sadece THL2 ve THL3 göstergeleri için PLS-SEM < LM sağlanamamıştır. Diğer göstergelerin tamamı için bu şart sağlanması, modelin orta düzeyde tahmin gücüne sahip olduğunu göstermektedir.

PLS-SEM, doğrudan ve tüm dolaylı etkilerin toplamı olarak tanımlanan bir modelin toplam etki yorumlanabilmektedir. Bir modelin toplam etkileri aynı zamanda önem-performans(importance-performance) haritası analizi (IPMA) için girdi işlevi görmekte ve PLS-SEM sonuçlarının raporlanmasını genişlemesine olanak sağlamaktadır. Bunu, analize gizli değişken (latent variable) değerlerinin ortalama değerlerini dikkate alan bir boyut ekleyerek yapmaktadır. Daha açık ifade edildiğinde IPMA, yapısal modelin belirli bir hedef yapı üzerindeki toplam etkilerini, bu yapının öncüllerinin ortalama gizli değişken puanları ile karşılaştırmaktadır⁵⁰⁰.

Ringle ve Sarstedt, IPMA’nın 5 adımlı bir prosedür izlenmesi gerektiğini belirtmektedir. IPMA için ilk aşamada, analizi gerçekleştirmek için gerekli olan şartların karşılanıp karşılanmadığı kontrol edilmelidir. İkinci aşamada gizli değişkenlerin performans değerleri, üçüncü aşamada gizli değişkenlerin önem değerleri hesaplanmaktadır. Dördüncü adımda bu sonuçlara dayanarak seçilen hedef yapı için önem-performans haritası oluşturulmaktadır. Performans ve önem değerlerinin hesaplanması ve önem-performans haritası SmartPLS’te otomatik olarak yapılmaktadır. Son olarak daha spesifik bilgi elde etmek için göstergeler (indicator) düzeyinde sonuç genişletilebilir⁵⁰¹.

⁵⁰⁰ Hair vd. 2019, s.13; Ringle, C.M.- Sarstedt, M. “Gain More Insight From Your PLS-SEM Results: The Importance-Performance Map Analysis”, *Industrial Management and Data Systems*, Vol. 116 No. 9, 2016, pp. 1865-1886.

⁵⁰¹ Christian M. Ringle, 2016, a.g.e., s.1868.

Analize başlamadan önce kontrol edilmesi gerekenlerden ilki, gizli değişken puanlarının 0 ile 100 aralığında ölçeklendirilmesidir. İkincisi, tüm gösterge kodlaması aynı ölçek yönüne sahip olmalıdır. Bir göstergenin minimum değeri en kötü sonucu, maksimum değeri ise göstergenin en iyi sonucunu temsil etmelidir. Aksi takdirde daha yüksek gizli değişken değerlerinin daha iyi performansı temsil ettiği sonucuna varılamaz. Üçüncü olarak ölçüm modelinin formatif ya da reflektif olduğuna bakılmaksızın “outer weights” tahminlerinin pozitif olup olmadığı kontrol edilmelidir. Analize devam edilebilmesi için bu tahminlerin pozitif olması gerekmektedir. Bu koşullar sağlandıktan sonra IPMA analizine geçilmektedir.

Araştırma modelinde önem-performans analizi yapabilmek için gerekli koşulların varlığı kontrol edilmiştir. Ölçeklendirme aralığı, gösterge yönünün kodlanması bakımından gerekli kriterlerin mevcut olduğu tespit edilmiştir. Sonraki aşamada “outer weights” tahminleri kontrol edilmiştir. Tüm göstergelerin pozitif olduğu Tablo 21’de görülmektedir.

Tablo 21. Outer Weight Tahminleri

	Outer weights
AHK2 <- vergi ahlâkı	0,273
AHK3 <- vergi ahlâkı	0,301
AHK4 <- vergi ahlâkı	0,431
AHK5 <- vergi ahlâkı	0,267
BLG3 <- bilgi	0,167
BLG4 <- bilgi	0,298
BLG5 <- bilgi	0,210
BLG6 <- bilgi	0,155
BLG7 <- bilgi	0,475
CYD1 <- caydırıcılık	1,000
THL2 <- vergi tahsili	0,392
THL3 <- vergi tahsili	0,425
THL4 <- vergi tahsili	0,296
YPT1 <- yaptırım	0,304
YPT2 <- yaptırım	0,263
YPT3 <- yaptırım	0,423
YPT4 <- yaptırım	0,383

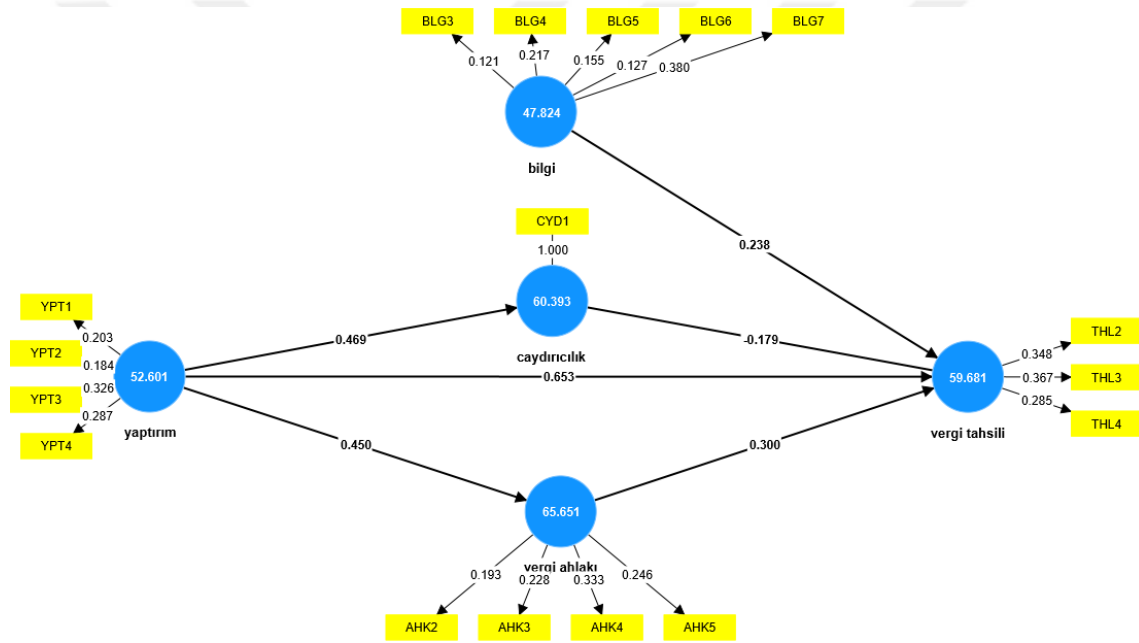
Son aşamada modelin önem-performans değerlerinin hesaplanması için hedef yapı olarak “vergi tahsili” seçilmiştir. Seçilen hedef yapıyla ilişkili bütün öncüllerin hesaplama dâhil edilmesi için “All predecessors of the selected target construct” seçeneği seçilmiştir. PLS-set up sekmesindeki “Path” ve “unstandardized” seçenekleri seçildikten sonra analiz çalıştırılmıştır. Şekil 12’de IPMA sonucunda yapıların

performans değerleri, göstergelere ilişkin yeniden ölçeklendirilmiş “outer weight” değerleri ile yol katsayıları yer almaktadır.

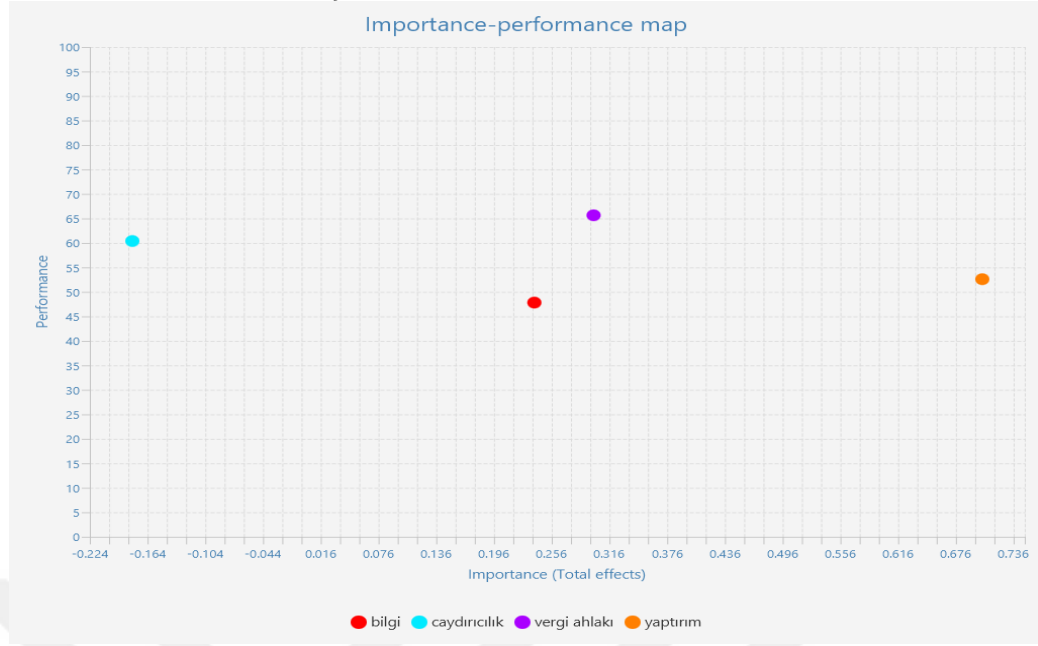
Tablo 22. Toplam Etki Sonuçları

	Bilgi	Caydırıcılık	Vergi Ahlakı	Vergi Tahsili	Yaptırım
Bilgi				0,238	
Caydırıcılık				-0,179	
Vergi Ahlakı				0,300	
Vergi Tahsili					
Yaptırım		0,469	0,450	0,704	

Şekil 12. IPMA Sonuçları



Şekil 13. IPMA Grafik Gösterimi



IPMA' ya ilişkin Şekil 13'te dikey ekseninde modeldeki yapıların performansı, yatay ekseninde önem değerleri (toplam etkileri) yer almaktadır. Şekle göre model için en yüksek öneme sahip olan yapı “yaptırım” dır. Bu aynı zamanda “yaptırım” yapısının iyileştirmek için en yüksek öneme sahip yapı olduğu anlamına gelmektedir. Diğer yapıların önem değerleri de sırasıyla vergi ahlâkı, bilgi ve caydırıcılıktır. Modele ilişkin toplam etki Tablo 22’de verilmiştir. Yapılan analiz sonucunda modelin toplam etkisi 0,70’tir. Bu değerlere göre yaptırımların performansındaki bir birimlik artış (52.6’dan 53.6’ya) vergi tahsilinin performansını 0,70 artırarak 59.6’dan 60.3’e yükseltecektir. Bu nedenle yasa koyucu ve vergiye ilişkin uygulayıcıların, hedef yapı olan vergi tahsilinin performansını artırmayı hedeflediklerinde bu yapı için en yüksek öneme sahip ancak nispeten daha düşük bir performansa olduğundan birinci öncelikleri yaptırımlara ilişkin özellikleri iyileştirmek olmalıdır.

TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu alacaklarının tahsili, özel alacaklardan farklı olarak sadece belli bir kişi ya da kişileri değil, kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olması nedeniyle tüm toplumu ilgilendirmektedir. Tüm kamu alacaklarını kapsamakla birlikte toplam kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturması nedeniyle vergilerin gerek tahsil öncesi aşamada gerekse tahsil aşamasında vergi alacağının güvenliğinin sağlanması zorunlu bir hal almaktadır. Vergi alacağının takibi ve tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleyen 6183 sayılı AATUHK, tahsil aşamasında vergi alacağını güvence altına alan birtakım tedbirleri de kapsamaktadır. Bu tedbirlerden biri, mal bildirimini yükümlülüğüdür. Mal bildirimini, vergi borcunu ödemeyen vergi borçlusunun ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 günlük süre içinde borcuna yetecek miktarda mallarını, haklarını ya da alacaklarını yazılı ya da sözlü olarak alacaklı tahsil dairesine bildirmesidir. Bu yükümlülüğün vergi icra hukuku bakımından önemi, vergi alacağının vergi borçlusunun malvarlığından alınması amacıyla uygulanacak haczin, daha kısa sürede ve daha az maliyetle gerçekleştirilmesi imkânını yaratmasıdır. İlgili Kanun’da bu yükümlülüğe yer verilmesinin temel gerekçesi de budur.

1953 yılında çıkarılan AATUHK’nın çıkarılmasından bu yana teknolojinin gelişmesine paralel olarak vergilendirme işlemlerinde ve vergi dairesi uygulamalarında önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler zamanla kanun hükümlerinin günün ihtiyaçlarına göre tekrar düzenlenmesine sebebiyet vermektedir. Bu kanun hükümlerinden biri mal bildirimini yükümlülüğünü düzenleyen hükümdür. Buradan hareketle, çalışmada mal bildirimini yükümlülüğü ve bu yükümlülüğe aykırı hareketlerin günümüz koşullarında vergi tahsili üzerindeki etkisi araştırılmıştır.

E-beyanname, e-defter, e-tebliğ gibi vergisel işlem ve yükümlülüklerin önemli bir kısmı vergi idaresi ve mükellefler tarafından elektronik ortamda yerine getirilebilmektedir. Mal bildirimini yükümlülüğü de bu gelişmelerden olumlu etkilenmiş ve interaktif vergi dairesi uygulamaları arasına mal bildirimini de alınmıştır. Buna göre vergi borçlusu, yazılı ve sözlü olarak mal bildiriminde bulunabildiği gibi elektronik ortamda da bu yükümlülüğünü yerine getirebilmektedir. Ancak uygulama itibarıyla mevcut olmasına karşın AATUHK’da elektronik ortamda mal bildirimini yapılabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Mal bildirimini yükümlülüğünün hüküm altına alındığı kanun maddesinde öncelikle bu eksiklik giderilmelidir. Mevcut uygulamanın yasal dayanağının da Kanun’da yer alması bakımından kanunun 59’uncu maddesi “...yazıyla, sözle veya elektronik ortamda tahsil dairesine bildirmesidir.”

şeklinde yeniden düzenlenmelidir. Bir başka öneri ise, kanun maddesinin aynı şekilde muhafaza edilip elektronik ortamda yapılan bildirimlerin de kabul edileceğine ilişkin yeni bir fıkranın eklenmesidir.

AATUHK, vergi borçlusuna, malvarlığına ilişkin bilgileri kendisi tarafından beyan etmesini öngörmektedir. Ancak günümüz koşullarında vergi dairesinin mükellefler nezdinde birçok bilgiye ulaşabiliyor olması mal bildirimini, üstlenmiş olduğu amacı dışında bırakmakta ve mal bildirimini yükümlülüğüne ilişkin kanun hükmünü bir bakıma işlevsiz hale getirmektedir. Bir başka ifadeyle vergi daireleri kendileri için gerekli bilgiye ulaşabildiklerinden vergi alacağının tahsili için vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmasını beklemek zorunda kalmamaktadır. Bu zorunluluğunun ortadan kalkması, mal bildirimine ait kanuni düzenlemenin gerekliliğinin sorgulanmasına neden olduğu gibi kanuni düzenlenmenin uygulanabilirliğini de zayıflatmaktadır. Öte yandan her geçen gün vergi idaresinin bilgi teknolojilerinin kullanımında artış olsa da bilgi teknolojileri kullanımı henüz vergi borçlunun tüm mali durumunu ortaya koyabilecek bir kapasiteye ulaşmış düzeyde değildir. Bu durum mal bildirimini yükümlülüğünün vergi alacağının tahsili üzerinde etkisini kısmen korumakla birlikte mal bildirimine ilişkin yükümlülüğü kanunen hüküm altına almış olmak, vergi alacağını daha hızlı ve az masrafla tahsil etmek için yeterli değildir. Vergi borçlularının bu yükümlülüğü yerine getirip getirmediği hususundaki takibin, vergi idaresi tarafından itina ile sağlanması gerekmektedir. Bu konuda gösterilecek özen, vergi borçlusunun bu yükümlülüğü yerine getirmesini teşvik edecektir.

Vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde, taşıdığı caydırıcı etkiye göre farklılık göstermekle birlikte kanunda öngörülen yaptırımların da önemli etkisi bulunmaktadır. Mal bildiriminde bulunmamanın yaptırım olarak karşılığı hapis ile zorlamadır. Hapisle zorlama ceza hukuku anlamında bir ceza niteliği taşımazken, mal bildirimine ilişkin diğer yükümlülüklerle aykırı davranmak karşılığında kanunda hapis cezası öngörülmüştür. Söz konusu yaptırımların caydırıcılık bakımından etkili olduğu söylenebilir. Ancak bu etkinin vergi borçlusu nezdinde oluşması için, yükümlülüğünü yerine getirmediği takdirde vergi borçlusunun bu yaptırımla karşılaşacağını bilmesi gerekmektedir. Bu da yine vergi idaresinin takibi ile mümkündür. Mal bildirimine ilişkin yükümlülüğün vergi borçlusu tarafından yerine getirilip getirilmediğinin takibi yapılmadığı takdirde vergi borçlusuna yaptırım uygulama olanağı da ortadan kalkmaktadır. Kanun hükümlerinin vergi idaresi tarafından uygulanmıyor olması vergi borçlusunu kanundan doğan yükümlülüklerini

yerine getirmemesi hususunda cesaretlendirecektir. Bunun önüne geçebilmek amacıyla da vergi uygulayıcılarının görüşü alınarak, mal bildiriminin kendisinden beklenen amacı gerçekleştirmediği kanaatine varılması halinde ilgili düzenlemenin kaldırılması yerinde bir karar olabilir. Bir başka seçenek ise vergi uygulayıcılarının da görüşü alınarak mükelleflerin mali durumlarını yansıtan ancak vergi idaresince temin edilemeyen her türlü bilgiyi kapsayacak şekilde yasa koyucunun kanun maddesini yeniden düzenlemesidir.

Vergi alacağının tahsilinde sadece vergi borçlusu değil vergi idaresi de bir o kadar sorumluluk taşımaktadır. Vergi idaresi tarh, tebliğ ve tahakkuk şeklindeki vergilendirme işlemlerinde olduğu gibi vergi alacaklarının tahsilini sağlamak amacıyla kendisine verilen yetkileri zamanında ve doğru şekilde kullanmakla sorumludur. Bu nedenle vergi borçlusu nezdinde yapılacak mal varlığı araştırması hususunda dikkatli ve özenli davranılması gerekmektedir. Dikkatli ve özenli yapılacak bir araştırma neticesinde vergi borçlusunun mali durumuna ilişkin elde edilmesi mümkün bilgilerin vergi idaresince elde edilememiş olması durumunda, tahsil edilemeyen vergi alacağından vergi idaresi de sorumlu tutulmalıdır.

Türk takip hukukunun kaynağı niteliğinde olan İsviçre takip hukuku ile Türk vergi sisteminin esas alındığı Alman vergi hukukunda da mal bildirimini yükümlülüğüne rastlanılmaktadır. Her iki hukuk sisteminde de mal bildirimini yükümlülüğü, vergi icra hukukuna benzer şekilde alacağın tahsilini kolaylaştırma amacı taşımaktadır. Ülke uygulamalarına ilişkin bir karşılaştırma yapıldığında Alman Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı AATUHK'daki mal bildirimini yükümlülüğüne ilişkin düzenlemenin oldukça benzer olduğu dikkat çekmektedir. Alacakların takibi bakımından Türk hukuk isteminde olduğu gibi Alman hukuk sisteminde de özel kişi alacakları ile kamu alacakları ayrımı yapılmakta ve kamu alacaklarının takibi için ayrı bir kanun esas alınmaktadır. Bir başka benzerlik ise her iki kanun sistematğine göre mal bildirimini yükümlülüğünün haciz aşamasından önce olmasıdır. Bunların yanı sıra en dikkat çekici benzerlik, mal bildirimini yükümlülüğüne aykırı hareketin karşılığında kanunda öngörülen yaptırım konusundadır. Alman Vergi Usul Kanunu'nda hükmolunan yaptırım 6 aya kadar hapistir. Ancak buradaki hapis, AATUHK'daki gibi bir ceza değil, borçlunun yükümlülüğünü yerine getirmesini zorlama amacı taşımaktadır. Alman Vergi Usul Kanunu'na göre zorlama hapsiyle karşılaşan borçlu, kamuoyuna açık bir borçlu siciline de kaydedilebilmektedir. Borçlunun söz konusu borçlu siciline kaydedilmesi, ticari itibarının zedelenmesine neden olmakta ve

tüm ekonomik faaliyetlerini olumsuz etkileyebilmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu'na tabi olan ve mal bildirimini yükümlülüğünü yerine getirmeyen bir borçlu için yaptırım caydırıcı olduğu gibi hukuki sonuçları itibarıyla da oldukça ağırdır. Vergi icra hukukunda da vergi borçlusu, mal bildiriminde bulunmadığı takdirde zorlama hapsinin yanı sıra ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz ve tasarrufun iptali gibi birtakım hukuki sonuçlarla karşılaşmaktadır. Bu müesseseler daha çok vergi alacağının güvence altına alınmasına yönelik olduğundan vergi borçlusunun ticari itibarı bakımından yukarıda bahsedilen şekilde bir sonuç yaratmayacaktır. Yaptırımın vergi borçlusunda yarattığı etkinin kuvvetli olabilmesi için vergi borçlusunun kanuna aykırı hareketini sadece uygulanacak yaptırım ile telafi edememelidir. Almanya'daki uygulamada olduğu gibi borçlu, kanunda belirtilen yaptırımı çekmekle birlikte ekonomik faaliyetlerinde de kanuna aykırı hareketinin yansımalarıyla karşılaşmalıdır. Yasa koyucu tarafından buna yönelik bir düzenlemenin yapılması mal bildirimini yükümlülüğünün vergi alacağının tahsilindeki rolünü artıracaktır.

Türkiye'de bulunan ticaret sicili borçlu siciline benzerlik göstermektedir. Ticaret sicili, gerçek ve tüzel kişi tacirlere ilişkin üçüncü tarafların bilmelerinde yarar ve zorunluluk bulunan, tacir ile ticari işletmeye ilişkin bilgi ve kayıtları kapsayan bir devlet sicilidir⁵⁰². Ticaret sicilinin açıklık ilkesi, Türk Ticaret Kanunu'nun 35'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ticaret sicilinin herkese açık olması üçüncü tarafları koruma amacını taşımaktadır. Buradan hareketle mal bildirimini yükümlülüğünü yerine getirmeyen vergi borçluları Alman vergi hukukunda bulunan borçlu sicili gibi bir sicile kaydedilebilir. Bu kapsamda “yükümlü sicili” adıyla oluşturulacak bir sicil, vergi borçlusuyla parasal (akçeli) ilişki kuracak üçüncü kişilere bilgi verme amacına hizmet edecektir. Üçüncü kişiler, bu bilgiye dayanarak vergi borçlusuyla kurulacakları ilişkide diğer kişilere göre vergi borçlusunu daha farklı bir uygulamaya tabi tutabileceklerdir. Böylece bankadan kullanacağı kredi için diğer kişilere nazaran vergi borçlusuna daha yüksek bir faiz uygulanması, riskli olarak kabul edileceği için daha yüksek prim ile sigortadan yararlanabilmesi ya da kanunda belirtilen vergi indirimlerinden yararlanamama gibi ekstra mali yüklere maruz kalması sağlanabilir. Bu nedenle bu sicilde kaydı olan vergi borçlularının ticari itibarının zedelenmesi ve daha fazla mali yük ile karşılaşacağını bilmesi, vergisel yükümlülüklerinin yerine getirme konusunda vergi borçlusunda yaptırımdan daha caydırıcı bir etki yapacaktır.

⁵⁰² <https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/ticaret-sicili>, Erişim tarihi: 06.06.2023.

Yükümlü siciline ilişkin olarak Kanun'un 60'ıncı maddesine "İcra tetkik mercii hâkimi, mal bildiriminde bulunmayan borçlunun, yükümlü siciline kaydedilmesine karar verebilir." şeklinde bir fıkra eklenebilir. Sicile yapılacak kayıtların 5 yıl gibi sadece belli bir süre ile saklanması vergi borçlusunun güncel performansını yansıtmaması bakımından faydalı olacaktır. Öte yandan uzun bir süre kapsamında kayıtların saklanacak olması vergi borçlusunun gönüllü uyumunu zorlaştıracaktır. Yapılan sicil kaydına itiraz etme ve yükümlülüğünü yerine getiren vergi borçlusunun söz konusu kaydının silinmesi imkânı da tanınmalıdır. Ölçülülük ilkesi gereği vergi borçlusunun menfaatleri de bu şekilde korunmuş olacaktır.

Benzer yarıların fazla olmasına karşı Alman Vergi Usul Kanunu ile AATUHK arasında bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Vergi borçlusunun etkilenmesi bakımından en büyük farklılık yaptırımın dışında meydana gelen hukuki sonuçlardır. Bir diğer farklılık mal bildirimini yükümlülüğüne konu olan malvarlığının kapsamıdır. AATUHK'a göre vergi borçlusunun borcunu karşılayacak miktarda mal, hak ya da alacaklarını bildirmesi yeterli kabul edilirken, Alman Vergi Usul Kanunu'na göre borçlu tüm malvarlığını hatta kanunda belirtilen süreler içerisinde gerçekleştirdiği ücret karşılığı satışlar ile bağış niteliğindeki tasarrufları da bildirmekle yükümlüdür. Söz konusu tasarrufların iptal edilebilmesi AATUHK'da da hüküm altına alınmıştır ancak bu tasarrufların iptal edilebilmesi için alacağın tahsil edilememe ihtimaline karşı kuvvetli emarelerin bulunması gerekmektedir. Buna göre Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki bildirim kapsamının alacağın daha kısa sürede tahsil edilmesine imkân tanıdığı söylenebilir. Buradan hareketle AATUHK'daki mal bildirimini yükümlülüğünün kapsamının benzer şekilde genişletilmesi önerilebilir. Ancak vergi borçlusunun tüm malvarlığını beyan edecek olması alacaklı tahsil dairesinin, haciz uygulamasında ölçülülük ilkesini ihlal etmesine sebebiyet vermemelidir. Bunun önüne geçebilmek ve borçlunun menfaatini de koruyabilmek için İsviçre takip hukukunda olduğu gibi mal, alacak ya da hakların haczinde belli bir sırasının takip edilmesi faydalı olacaktır. Aksi takdirde sadece vergi alacağının kısa sürede hazineye aktarılması amacıyla hareket edilmesi, uzun vadede mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu konusunda olumsuz etki yaratabilecektir.

Çalışmada mal bildirimini vergi alacaklarının tahsilindeki rolünü kanuni düzenlemeler ışığında incelenmenin yanı sıra mükelleflerin mal bildirimini yükümlülüğü ve buna ilişkin yaptırımlar konusundaki algılarının da araştırılması amaçlanmıştır. Buna

bağlı olarak Afyonkarahisar ilindeki mal bildiriminde bulunan ve mal bildiriminde bulunmayan mükellefler şeklinde tasarlanmış örneklem aracılığıyla anket yapılması planlanmıştır. Ancak mal bildiriminde bulunan mükellef bilgilerinin vergi mahremiyeti gerekçesiyle ilgili kurumdan temin edilememesi örneklemde değişmesine sebebiyet vermiştir. Tüm vergilendirme işlemlerini ve tüm vergisel ödevleri bildikleri varsayımına dayanarak çalışmanın örnekleme muhasebe meslek mensupları olarak değiştirilmiştir.

Mal bildirimi yükümlülüğü ve bu yükümlülüğe hükmolunan yaptırımların vergi tahsiline olan etkisini ortaya koyabilmek amacıyla en küçük kareler yöntemi ile yapısal eşitlik modellemesi (PLS- SEM) kullanılmıştır. Çalışma kapsamında, Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren 89 muhasebe meslek mensubuna yapılan anketler yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Yapılan ulusal ve uluslararası literatür incelemeleri doğrultusunda mal bildirimi yükümlülüğünün vergi tahsiline olan etkisini konu alan çalışmaya rastlanılmamıştır. Buna bağlı olarak, bu konuda daha önce kullanılmış bir ölçek bulunmaması sebebiyle ölçek tarafımızca geliştirilmiştir. Bu nedenle çalışma keşfedici bir araştırma niteliği taşımaktadır. Bu durum çalışmada PLS-SEM'in tercih edilme sebeplerinin başında gelmektedir. Çalışmada PLS-SEM'in kullanılmasının diğer nedenleri ise analiz için elde edilen verilerin normal dağılıma sahip olmaması, örneklemin küçük olması ve dolaylı etki analizlerinde önerilen yeniden örnekleme metodu ile çalışmasıdır⁵⁰³.

Çalışmanın temeli “Mal bildirimi yükümlülüğünün vergi alacağının tahsilindeki rolü nedir?” şeklindeki araştırma sorusuna dayanmaktadır. Buradan hareketle çalışmanın uygulama kısmında mal bildirimi yükümlülüğüne aykırı hareketler için kanunda hükmolunan yaptırımların, vergi alacağının tahsilinde etkisi olduğuna dair bir yapısal model oluşturulmuştur. Literatürde mal bildirimi yükümlülüğünün vergi tahsiline olan etkisini konu alan çalışma olmaması nedeniyle söz konusu yapısal model oluşturulurken vergi cezalarının vergi gelirlerine olan etkisini incelemeye yönelik yapılan çalışmalardan⁵⁰⁴ yararlanılmıştır. Çalışma kapsamında oluşturulan yapısal modelde değişkenler arasında doğrudan etkiler ölçüldüğü gibi çoklu aracılık etkileri de ölçülmüştür. Yapısal modelde yaptırım ve bilgi değişkenleri ile vergi tahsili arasındaki doğrudan etkiler ölçülürken, yaptırım değişkeni ile vergi tahsili değişkeni arasında

⁵⁰³ Erkan Yıldız, a.g.e. s. 23; Hair vd. a.g.e., 2012, s.324; Claes Fornell - Fred L. Bookstein, a.g.e., s.450; Dale L. Goodhue vd. a.g.e., s.982.

⁵⁰⁴ Hüseyin Güçlü Çiçek - Hatice Herek, a.g.e.; Gamze Öz Yalama - Erhan Gümüş, a.g.e.; Yaşar Ayyıldız, a.g.e.; Sevgi Yaşar Turan, a.g.e.; Cahit Şanver, a.g.e.; Abdülkerim Eroğlu, a.g.e.

aracılık etkisinin olduğu düşünölen caydırıcılık ve vergi ahlâkı aracı değışkenleri ile çoklu aracılık etkisi ölçölmüştür.

Yapılan yol analizi sonucunda doğrudan etki bakımından bilgi ve vergi tahsili arasında %5 anlamlılık düzeyinde anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Vergisel ödevlerin yerine getiril(e)memesindeki nedenlerden birisi de mükelleflerin vergisel ödevleri konusunda yeterince bilgi sahip olmamasıdır. Bilgi düzeyi yeterli olmaması nedeniyle ödevlerini yerine getiremeyen mükellefler, vergisel ödevleri hakkında bilgilendirildikleri takdirde bu durum vergi gelirlerine olumlu olarak yansıyacaktır. Kanundan doğan bir yükümlölük olan mal bildirimini konusunda da mükellefler yeterince bilgiye sahip olduklarında yükümlölüklerini yerine getirerek vergi alacağının daha hızlı ve az maliyetle tahsiline yardımcı olacaktır.

Yol analizinden elde edilen bir diğeri sonuç, vergi ahlâkı ile vergi tahsili arasındaki ilişkinin %1 anlamlılık düzeyinde anlamlı ve pozitif olmasıdır. Vergi ahlâkının vergi uyumunu sağlamada önemli bir faktör olduğu dikkate alındığında bu sonuç beklenen bir durumdur. Vergi ahlâkı, vergi ödemeye yönelik ahlâkı bir zorunluluk ve vergi ödeyerek topluma katkıda bulunma inancı olarak da tanımlanabilir⁵⁰⁵. Vergi uyumu ise vergi mükellefinin vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmesini ifade etmektedir. Vergi ahlâkı yüksek olan toplumlarda vergiye gönüllü uyum daha kolay sağlanabilmektedir. Bu da vergi gelirlerinin tahsilinde olumlu etki yaratmaktadır.

Vergi mükellefleri, vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda her zaman yeterli içsel motivasyona sahip değillerdir. Bu yükümlölüklerin kanunda belirtildiğı usul ve esaslarda yerine getirilmesini sağlamak amacıyla kanuna aykırı hareketlere karşı birtakım yaptırımlar konulmuştur. Bu yaptırımların amacı, vergi mükelleflerinin kanuna uygun şekilde vergisel ödevlerini yerine getirmelerini sağlamaktadır. Bir başka ifadeyle yaptırımlar ile amaçlanan, vergi mükelleflerinin kanuna aykırı davranması hususunda onları caydırmaktır⁵⁰⁶. Bu nedenle caydırıcı niteliğesi sahip yaptırımlar, vergisel ödevlerin mükelleflerce yerine getirilmesine katkı sağlayacağından bu olumlu etki vergi gelirlerine de yansıyacaktır. Yapılan yol analizinde yaptırımlar ile caydırıcılık arasında %1 anlamlılık düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Bu bulguya dayanarak

⁵⁰⁵ Benno Torgler - Friedrich Schneider, "What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries.", *Social Science Quarterly*, C. 88, S.2, 2007, s. 444.

⁵⁰⁶ Taha Emre Çiftçi, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değeriendirme", *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 2020, ss. 94-106, s. 100.

yaptırımların caydırıcılık etkisinin olduğu sonucu çıkmaktadır. Buna ek olarak yapılan analizde yaptırım ile vergi tahsili arasında da %1 anlamlılık düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunmuştur. Elde edilen bu bulgu, değişkenler arasında yukarıda belirtilen ilişkiyi destekler niteliktedir. Ayrıca bulgular, yaptırımların genel olarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırdığını kabul eden görüşü de desteklemektedir⁵⁰⁷.

Öte yandan caydırıcılık ve vergi tahsili arasındaki % 5 anlamlılık düzeyinde anlamlı fakat negatif olan doğrudan ilişki vardır. Allingham ve Sandmo'nun teorik modeline göre de cezaların yüksek olması mükelleflerde caydırıcı etki yaratmaktadır⁵⁰⁸. Buna ek olarak cezaların vergi uyumu üzerinde olumlu etkiye sahip olduğu yönünde ampirik çalışma da bulunmaktadır⁵⁰⁹. Bunun aksine, vergi uyumu ve buna bağlı olarak vergi gelirlerini artırmak amacıyla her zaman caydırıcı yaptırım politikasının izlenmesine gerek olmadığı da savunulmaktadır. Yapılan bir çalışmada caydırıcı niteliği düşük olan ceza uygulayan Amerika Birleşik Devletleri'ndeki mükelleflerin yüksek vergi uyumuna sahip olduğu belirtilmektedir⁵¹⁰. Buradan hareketle yaptırımların yüksek caydırıcılığa sahip olmasının mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesini sağlamada her zaman olumlu bir etki yarattığını söylemek doğru olmayacaktır.

Yaptırımların mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesini teşvik etmek için kullanılan bir araç olduğu söylenebilir. Tek başına yeterli olmamakla birlikte, yaptırımlar mükelleflerin içsel motivasyonlarını bir başka ifadeyle vergi ahlâk düzeylerini artıran bir unsurdur. Yaptırımın buradaki etkisi, mükellefin kanuna aykırı davranması neticesinde bir yaptırımla karşılaşacağını bilmesinin içsel motivasyonunda yaratacağı olumlu etkidir. Yapılan analize göre de yaptırım ile vergi ahlâkı arasında %1 anlamlılık düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.

Çalışmada yol analizi ile birlikte değişkenler arasındaki doğrudan etkiler ile birlikte vergi ahlâkı ve caydırıcılık değişkenlerinin aracılık rolü de incelenmiştir. Buna göre yaptırım ve vergi tahsili arasındaki ilişkide vergi ahlâkının aracılık rolü bulunmaktadır. Ancak yaptırım ve vergi tahsili arasındaki ilişkide caydırıcılık değişkeninin aracılık rolü yoktur.

⁵⁰⁷ Leandra Lederman, "The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance", *Ohio State Law Journal*, Vol. 64, No. 6, 2003, pp.1453-1514.

⁵⁰⁸ James Andreoni vd. "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol. 36, No. 2, 1998, p.841.

⁵⁰⁹ Paul J. Beck, Jon S. Davis, Jung, Woon- Oh. "Experimental Evidence on Taxpayer Reporting under Uncertainty", *Accounting Review*, 1991, Vol. 66, No. 3, pp. 535-558; Leandra Lederman, a.g.e.

⁵¹⁰ James Alm, vd. "Why Do People Pay Taxes?", *Journal of Public Economics*, S. 48, 1992, ss. 21- 38.

Vergi tahsilinin açıklanmasında sadece yapısal modelde kullanılan değişkenlerin yeterli olduğunu söylemek muhakkak yanlış olacaktır. Ancak yapısal modeldeki bağımlı değişken olan vergi tahsilinin bağımsız değişkenler tarafından açıklanma oranının (R^2) orta seviyede (%56) olduğunu belirtmek gerekir. Vergi tahsili değişkenini açıklamada en fazla öneme sahip olan bağımsız değişken ise yaptırımdır. Benzer nitelikte bir sonuç, çalışmada yapılan bir diğer analiz de önem-performans haritası analizinde (IPMA) elde edilmiştir. Bu analize göre yapısal modelde, vergi tahsilinin performansında iyileştirilme yapılması bakımından en çok öneme sahip olan değişken yaptırımdır. Bu analiz sonuçlarına göre model, 0,70 gibi önemli bir toplam etki düzeyine sahiptir. Bir başka ifadeyle yaptırım değişkeninde meydana gelecek bir birimlik artış vergi tahsilini 0,70 birim artıracaktır. IPMA sonuçları özetlenecek olursa, yasa koyucu ve vergiye ilişkin uygulayıcıların, hedef yapı olan vergi tahsilinin performansını artırmayı hedeflediklerinde bu yapı için en yüksek öneme sahip ancak nispeten daha düşük bir performansa sahip olduğundan birinci öncelikleri yaptırımlara ilişkin özellikleri iyileştirmek olmalıdır. Bu sonuçlar vergi hukukundaki tüm yaptırımlar için genel geçer bir yargı olmaktan uzaktır. Çünkü çalışma sadece mal bildirimine ilişkin yaptırımları kapsamaktadır. Çalışmada elde edilen sonuçtan hareketle, vergi alacağının tahsilindeki rolünü artırabilmek için yasa koyucu söz konusu yaptırımın kanun hükmünü daha caydırıcı olacak şekilde yeniden düzenleyebileceği gibi yetkili makamların kanun hükmünde belirtilen yaptırımın uygulamasında daha titiz davranabilir. Mal bildirimini yükümlülüğüne aykırı davranışın yaptırımı zorlama hapsi olduğundan bu yaptırımın daha da ağırlaştırılması ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır. Bu nedenle yaptırımın daha itinayla takip edilip uygulanması yoluna gidilmelidir.

Çalışmanın sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde yaptırımlar itibarıyla mal bildirimini yükümlülüğünün vergi tahsili üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiş ve çalışma kapsamında kurulan temel hipotez desteklenmiştir. Ayrıca mal bildirimine ilişkin yaptırımların mükellefler üzerindeki etkisini artırmaya yönelik yapılacak iyileştirmeler vergi tahsilini olumlu şekilde etkileyecektir.

Mal bildirimini yükümlülüğü kapsamında yapılan çalışmanın en önemli katkısı, çıkarıldığı zamanın ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde düzenlenmiş olan AATUHK'nın günümüzde vergi alacağı başta olmak üzere tüm kamu alacaklarının takibi ve tahsilinde yetersiz kalan kanun maddelerinin tekrar incelenmesi gereğini ortaya koymasıdır. Bu nedenle çalışma, teknolojik gelişmelere bağlı olarak günün ihtiyaçlarını karşılayacak

şekilde tekrar düzenlenmesi gereken kanun hükümlerine ilişkin kapsamlı bir inceleme yapılmasına temel oluşturu niteliktedir.

Mal bildirim yükümlülüğü konusunda vergi dairesi uygulamalarına ait ölçek maddeleri güvenilirlik ve geçerlilik koşullarını sağlamaması dolayısıyla çalışmaya dâhil edilememiştir. Bu nedenle vergi dairesi uygulamalarından yola çıkarak mal bildirim yükümlülüğünün vergi alacağının tahsilinde rolü olup olmadığı tespit edilememiştir. İleride yapılacak çalışmalarda, vergi dairesi uygulamalarının da dâhil edilmesi mal bildirim yükümlülüğünün vergi tahsiline olan etkisini açıklamada önemli katkılar sağlayacaktır. Çalışmanın kapsamı yer ve konu itibarıyla genişletilerek, vergi hukukunda yer alan diğer yaptırımların vergi tahsiline olan etkisinin tespitine yönelik gelecekte yapılacak çalışmalara temel oluşturması ve vergi hukuku literatürüne katkı yapması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- AKEL, Neslihan Yeliz. “Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 340, 2017, ss. 140- 162.
- AKKUŞ, Yakup. “Osmanlı Maliyesi Literatüründe İhmal Edilmiş Bir Tartışma: Tevzi‘ Defterlerinden Vergi-İ Mahsûsa’ya Geçiş”, *Tarih Dergisi*, Sayı: 65, 2017, ss. 29-62.
- AKSOY, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- AKYILDIZ, Ali. “Sarrafılık”, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi C. 36, TDV İslam Araştırmaları Merkezi, İstanbul, 2009.
- ALACAKAPTAN, Uğur. *Suçun Unsurları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:372, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- ALBAYRAK, Hakan ve Serkan Açar. “Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku Ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması”. *TBB Dergi*, Sayı: 24, 2016, ss. 433-484.
- ALM, James, Gary H. MCCLELLAND ve William D. SCHULZE. “Why Do People Pay Taxes?”, *Journal of Public Economics*, No. 48, 1992, ss. 21-38.
- AMONN, Kurt, Fridolin WALTHER, *Grundriss des Schuldbetreibungs-und Konkursrechts*, 8.Auflage, Bern, Stampfli Verlag AG, 2008.
- ANDREONİ, James, Brian ERARD, Jonathan FEINSTEIN. “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, Vol. 36, No. 2, 1998, pp. 818-860.
- ARSLAN, Ramazan, Ejder YILMAZ, Sema TAŞPINAR AYVAZ ve Emel HANAĞASI. *İcra ve İflas Hukuku*, 5. Baskı. Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- ARSLANER, Hakan, Demet AKDENİZ. “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 95, 2014, ss. 91-113.
- ARTUK, Mehmet Emin, Ahmet GÖKCEN, Caner YENİDÜNYA. *Türk Ceza Hukuku Kanunu Şerhi*, C.I, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- ARTUK, Mehmet Emin, Ahmet GÖKCEN, Caner YENİDÜNYA. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.
- ATAMAN, Engin. *İcra ve İflas Hukukunda Mal Beyanı ve Mal beyanından Kaynaklanan Suçlar*, (Yayınlanmamış YL Tezi), Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2010.
- AVCI, Orçun, “Vergi Tahsilatında Yapay Zekânın Kullanımı ve Önemi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Haziran 2021, Cilt. 22, Sayı:1, ss. 51-63
- AVKİRAN, Necmi K. “Rise of the Partial Least Squares Structural Equation Modeling: An Application in Banking”, *Partial Least Squares Structural Equation Modeling*, (Ed. Necmi K. AVKİRAN, Christian M. RINGLE, Springer International Publishing AG, 2018, pp. 1-30.
- AYKAÇ Kemal. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1976.
- AYYILDIZ, Yaşar. “Vergi Mükelleflerinin Suç ve Ceza Algısı: Türkiye Alan Araştırması”, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, Cilt. 51, Sayı: 598, 2014, ss. 19-43.
- BARLAS, İrfan. “Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları Açısından Verilmesi Mutat Hediye Durumu İle Yakın Akraba Arasındaki İvazlı Tasarrufları Bağışlama Kabul Eden Hükümün Eleştirisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 399, 2016, ss. 82- 89.

- BARON, Reuben M, David A. KENNY. "The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 86, No. 6, 1986, pp. 1173-1182.
- BAŞBÜYÜK, İsa. "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.16, Özel Sayı 2014, ss. 4613-4631.
- BAŞTEMÜR, Adem. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanununda Düzenlenen İcra Suçları (Yayınlanmamış YL Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2019.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Ceza Hukuku*, 4. Baskı, Celepler Matbaası, Trabzon, 2018.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi İcra Hukuku*, 7. Baskı, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2023.
- BECK, Paul J., Jon S. DAVIS, Jung, WOON- OH. "Experimental Evidence on Taxpayer Reporting under Uncertainty", *Accounting Review*, 1991, Vol. 66, No. 3, pp. 535-558.
- BROCKMEYER, Hans Bernhard, Eva-Maria GERSCH, Markus JAGER, Bern RATKE, Eckart RATSCHOW, Reinhart RÜSKEN, Francesca WERTH. *Abgabenordnung Kommentar*, 12. Auflage, Verlag C.H. Beck oHG, 2014.
- CANDAN, Turgut. Açıklamalı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.
- CENTEL, Nur, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.
- CEPEDA CARRIÓN Gabriel, Christian NITZL, José L. ROLDÁN. "Mediation Analyses in Partial Least Squares Structural Equation Modeling: Guidelines and Empirical Examples", *Partial Least Squares Path Modeling* (Ed. Hengky LATAN, Richard NOONAN), Springer International Publishing, 2017, ss.173-195.
- CİN, Halil ve Gül AKYILMAZ. *Türk Hukuk Tarihi*, 13. Baskı, Sayram Yayınları, Konya 2021.
- COHEN, Jacop. *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*, 2nd Ed., Lawrence Erlbaum Associates, 1988.
- COŞKUN, Recai, Remzi ALTUNIŞIK, Serkan BAYRAKTAROĞLU, Engin YILDIRIM. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 8. Baskı, Sakarya Kitapevi, Sakarya, 2015.
- COŞKUN, Mahmut. *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- ÇAKIR, Coşkun. "Tanzimat Dönemi Vergi Uygulamalarında Karşılaşılan Güçlükler ve Vergi İhtilalleri", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt. 51, Sayı:1, 2001, ss. 71-95.
- ÇELİK, Binnur. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018.
- ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü, Hatice HEREK. "Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt. 32, Sayı: 1, 2012, ss. 311-342.
- ÇİFTÇİ, Pınar. "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12, Özel Sayı, 2010, ss. 313-379.
- ÇİFTÇİ, Taha Emre, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme", *Osmaniye Korkut Ata*

- Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 2020, ss. 94-106.
- ÇİTİL, Bünyamin. “Vergi Hukukunda Tecil İhlalinin Ödeme ve Tahsil Kavramları ile İlişkisi ve Tahsil Zamanlaşımına Etkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 113, Haziran 2019, ss. 45- 70.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan. “Vergilendirme Süreci”, *Vergi Hukuku*, der. Ali ÇİMAT ve Ramazan ARMAĞAN, Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- DEMİR, İhsan Cemil, *Kamu Maliyesi*, Limit Yayınları, Afyonkarahisar, 2015.
- DEMİR, İhsan Cemil. *Osmanlı Devleti’nde Örfi Vergiler*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “6183 Sayılı Kanun’un Üç Önemli Müessesesi”, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli, Legal Hukuk Kitapları Serisi: 552, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2019, ss.53-68.
- DÖNMEZ, Recai, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- DÖNMEZ, Recai. “İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 129, Eylül 2003.
- DÖNMEZER, Sulhi ve Sahir ERMAN. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım*, C.1, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1997.
- DÖNMEZER, Sulhi, Sahir ERMAN. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım*, C.II, 13.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1997.
- DUYGULU, İsmail. “Genel Olarak İcra İflas Suçları”, *Legal Hukuk Dergisi*, Sayı:35, 2005, ss. 3961-3975.
- EBRAICO, Margherita, Savino RUÀ. “An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System”, Taxation and Customs Union Working Paper N. 53, European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2015, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/taxation_paper_53.pdf, (Erişim Tarihi: 10.06.2021).
- ERCAN, İsmail. *Uygulamacılar için İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.
- ERDÖNMEZ, Güray. “Schenkungsanfechtung Nach Türkischer Schuldbetreibung und Konkursrecht”, *Law and Justice Review*, Vol. 6, No. 11, 2015, ss. 61-76.
- EREM, Faruk, Ahmet DANIŞMAN ve Mehmet Emin ARTUK. *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1997.
- EROĞLU, Abdülkerim. “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, Cilt. 3, Sayı: 5, 2018, ss. 56-69.
- EROĞLU, Onur. “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, Özel Sayı, 2010, ss. 57-89.
- EROL, Yasemin. Zahide. “Tanzimat’tan Sonra Osmanlı Devleti’nde Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak Tahsildarlık Uygulaması”, *Tarih Araştırmaları Dergisi*, Cilt.39, Sayı: 68, 2020, ss. 357-391.
- EUROPEAN COMMISSION, Taxation And Customs Union. “Fiscal Blueprints A path to a Robust, Modern and Efficient Tax Administration, Italy, 2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/fiscal_blueprint_en.pdf, (Erişim Tarihi: 10.06.2021).

- FORNELL, Claes, David F. LARCKER. "Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error", *Journal of Marketing Research*, Vol. 18, No. 1, 1981, pp. 39-50.
- FORNELL, Claes, Fred L. BOOKSTEIN. "Two Structural Equation Models: LISREL and PLS Applied to Consumer Exit-Voice Theory", *Journal of Marketing Research*, Vol. XIX, 1982, pp. 440-452.
- FOTOHABADİ, Mark. *Constructive Conflict's Role In Leadership Strategy*, In Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Leadership, Alliant International University, USA, 2015.
- GARSON, G. David. *Partial Least Squares (PLS-SEM)*, 2016 Editon. Statistical Associates Publishing, 2016.
- GERÇEK, Adnan. *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- GERÇEKER, Hasan. *Yorumlu ve Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.
- GİRAY, Filiz. *Maliye Tarihi*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.
- GOUGHUE, Dale L, William LEWIS, Ron THOMPSON. "Does RLS Have Advantages for Small Sample Size or Non-Normal Data?", *MIS Quarterly*, Vol. 36, No. 3, 2012, pp. 981 -1001.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve Turgut TAN. *İdare Hukuku C. I*, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2018.
- GUDERGAN, Siegfried P, Christian M. RINGLE, Sven WENDE, Alexander WILL. "Confirmatory Tetrad Analysis in PLS Path Modeling", *Journal of Business Research*, 61, 2008, pp. 1238–1249 .
- GURBUZ, Sait, Faruk ŞAHİN. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- HAIR, Joseph F Jr, G. Thomas M. HULT, Christian M. RINGLE, Marko SARSTEDT. *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, Second Ed., SAGE publications, USA, 2017.
- HAIR, Joseph F Jr, Matt C HOWARD, Christian NITZL. "Assessing Measurement Model Quality in PLS-SEM Using Confirmatory Composite Analysis", *Journal of Business Research*, Vol. 109, 2020, ss. 101-110.
- HAIR, Joseph F, Christian M. RINGLE, Marko SARSTEDT. "PLS-SEM: Indeed A Silver Bullet", *Journal of Marketing Theory and Practice*, Vol. 19, No. 2, 2011, pp. 139-151.
- HAIR, Joseph F, Jeffrey J. RISHER, Marko SARTEDT, Christian M. RINGLE, "When to Use and How to Report the Results of PLS-SEM", *European Business Review*, Vol. 31, No. 1, 2019, pp. 2-24.
- HAIR, Joseph F, Marko SARSTEDT, Torsten M. PIEPER, Christian M. RINGLE. "The Use of Partial Least Squares Structural Equation Modeling in Strategic Management Research: A Review of Past Practices and Recommendations for Future Applications", *Long Range Planning*, 45, 2012, pp. 320-340.
- HAIR, Joseph F, William C. BLACK, Barry J. BABIN, Polph E. ANDERSON, *Multivariate Data Analysis*, 7th Edition, Pearson Prentice Hall, 2010.
- HAKERİ, Hakan. *Ceza Hukuku Temel Bilgiler*, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.
- HAYRULLAHOĞLU, Betül. "Türkiye'de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt.15, Sayı: 3, ss. 939- 958.

- HENSELER, Jörg, Christian M. RINGLE, Marko SARSTEDT. "A New Criterion For Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling", *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43, ss. 115–135.
- HOX, Joop, Timo BECHGER. "An Introduction to Structural Equation Modeling", *Family Science Review*, Vol.11, 1998, pp. 354-373.
- HOYLE, Rick H. "The Structural Equation Modeling Approach Basic Concepts and Fundamental Issues", *Structural Equation Modeling* (Ed. Rick H. Hoyle), SAGE Publications, California, 1995, pp.-15.
- <https://iktisat.istanbul.edu.tr/tr/content/bolumler/tarihce>, (Erişim Tarihi: 14.04.2023)
- İÇEL, Kayıhan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 18. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2018.
- KAHAI, Surinder Singh, Randolph B. COOPER. "Exploring the Core Concepts of Media Richness Theory: The Impact of Cue Multiplicity and Feedback Immediacy on Decision Quality", *Journal of Management Information Systems*, Vol. 20, No. 1, 2003, pp. 263- 299.
- KARADAĞ, Neslihan Coşkun. "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikle Durumlar", *Maliye Dergisi*, Sayı: 162, 2012, ss. 238- 255.
- KARAKOÇ, Yusuf. "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 153, 2001, ss. 116-135.
- KARAKOÇ, Yusuf. "Ödeme Emri Hakkında Galat-ı Meşhur Uygulamalar", *Güncel Maliye Tartışmaları – 3, Dr. Veysi SEVİĞ'e Armağan*, (Ed. A. Bumin DOĞRUSÖZ, Ayşe GÜNER, Gülay AKGÜL YILMAZ), Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, ss. 405-427.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku* (7. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- KAZICI, Ziya. *Osmanlılarda Vergi Sistemi*. Şamil Yayınevi, İstanbul, 1977.
- KIZILOĞ, Şükrü, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, ve Recai DÖNMEZ. *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KOCA, Mahmut, İlhan ÜZÜLMEZ. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.
- KOCH Karl, Rolf-Detlev SCHOLTZ, *Abgabenordnung Kommentar*, 5. Auflage, Carl Heymanns Verlag, 1996.
- KORAL, Tefik. *Tahsili Emval Kanunu Vergi, Resim ve Harçlara Ait Tahsilat Hükümleri ve Tatbikatı*, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1941.
- KREFT, Volker. *Steuer Recht Schnell Erfasst*, 6. Auflage, Springer, 2012.
- KUNTER, Nurullah. *Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi (Hareket- Netice- Sebebiyet Alakası)*, İstanbul, 1955.
- KURU, Baki. *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, (Tamamen Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- KURU, Baki, Ramazan ARSLAN ve Ejder YILMAZ, *İcra ve İflas Hukuku*, 24. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.
- KURU, Baki. *İcra ve İflas Hukuku C. I*, 3. Baskı, Evrim Dağıtım, İstanbul, 1988.
- LEDERMAN, Leandra. "The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance", *Ohio State Law Journal*, Vol. 64. No. 6, 2003, pp. 1453-1514
- MAJCHRZAK, Ann, Cynthia M. BEATH, Ricardo A. LIM, Wynne W. CHIN. "Managing Client Dialogues During Information Systems Design to Facilitate Client Learning", *MIS Quarterly*, Vol. 29, No. 4, 2005, pp. 653-672.

- MALHOTRA, Arvind, Sanjay GOSAIN, Omar A. EL SAWY. “Leveraging Standard Electronic Business Interfaces to Enable Adaptive Supply Chain Partnerships”, *Information Systems Research*, Vol. 18, No. 3, 2007, pp. 260–279.
- MATEOS-APARICIO, Gregoria. “Partial Least Squares (PLS) Methods: Origins, Evolution, and Application to Social Sciences, *Communications in Statistics - Theory and Methods*, Vol. 40, 2011, pp. 2305–2317.
- MAUYAMA, Geoffrey M. *Basics of Structural Equation Modeling*, SAGE Publications, California, 1998.
- MEIER, Isaac. “Aktuelle Probleme Der Zwangsvollstreckung aus der Sicht des schweizerischen Rechts (SchKG)”, Medeni Hukuk ve İcra İflas Hukukçuları Toplantısı- VII, İzmir- Çeşme 24-25 Ekim 2008, ss. 79-123.
- MUŞU, Timuçin. *İcra ve İflas Hukuku Esasları*, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- MUŞUL, Timuçin. *İcra ve İflas Hukuku*, C.I, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- MUTLUER, Kamil ve N. Nilay DAYANÇ. *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.
- NITZL, Christian, Jose L. ROLDAN, Gabriel CEPEDA, Mediation Analysis in Partial Least Squares Path Modeling, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 116, No. 9, 2016, pp. 1849-1864.
- NOWAK, Norman D. *Tax Administration In Theory and Practice*, Praeger Publishers, USA, 1970.
- OECD, Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, 2015.
- OECD, Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies Tax Administration, OECD Publishing, Paris, 2019.
- ORTOLF, Carola. *Vermögensauskunft und Schuldnerverzeichnis*, <https://www.insolvenzberatung-schuldnerberatung.de/vermoegensauskunft-und-schuldnerverzeichnis/#:~:text=Das%20Schuldnerverzeichnis%20dient%20dazu%2C%20den,ZPO%20geregelten%20erlaubten%20Zwecke%20ben%C3%B6tigt.> (Erişim Tarihi: 27.03.2023).
- ÖNCEL, Muallâ, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN. *Vergi Hukuku*, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.
- ÖNER, Erdoğan. *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/, Ankara, 2005.
- ÖZ YALAMA, Gamze, Erhan GÜMÜŞ. “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt. 9, Sayı: 20, 2013, ss. 77-98.
- ÖZ, Ersan, Bülent DEMİRTAŞOĞLU. “Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufların İptali Davaları”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt. 3, Sayı: 10, 2012, ss. 35-68.
- ÖZEN İNCİ, Zekiye. “Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülükler Uymamanın Cezaî Sonuçları”, *İzmir Barosu Dergisi*, Cilt.75, Sayı: 1, Ocak 2010, ss. 65-116.
- ÖZGENÇ, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 7. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.
- ÖZSUNAY, Ergun. “Karşılaştırmalı Hukukun Görevleri”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 41, Sayı: 3-4, 1975, ss. 259-291.
- PEHLİVAN, Osman. *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2018.

- PEKCANITEZ, Hakan, Oğuz ATALAY ve Muhammet ÖZEKES. *İcra ve İflas Hukuk Temel Bilgiler*, 18. Baskı, Onikilevha Yayınları, İstanbul, 2021.
- PINAR, Burak, Pınar BACAŞIZ. “5237 sayılı Ceza Kanunu’ndan Sonra Kamu İcra Suçlarının Durumu (III- Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları), *Medeni Usul ve İcra İflâs Hukuku Dergisi*, Sayı 9, 2008, ss.111-128.
- POSTACIOĞLU, İlhan Ethem ve Sümer ALTAY. *İcra Hukuku Esasları*, 5. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.
- PREACHER, Kristopher J, Andrew F. HAYES. “Asymptotic And Resampling Strategies for Assessing and Comparing Indirect Effects in Multiple Mediator Models”, *Behavior Research Methods*, Vol. 40, No. 3, 2008, pp. 879-891.
- PREACHER, Kristopher J, Andrew F. HAYES. “SPSS and SAS Procedures for Estimating Indirect Effects in Simple Mediation Models”, *Behavior Research Methods Instruments, and Computers*, Vol. 36, No. 4, 2004, pp. 717-731.
- PUR, Hüseyin Perviz. *Çağdaş Türk Vergi Sisteminin Kurucusu Ali Alaybek’e Armağan*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.
- RATJEN, Carola, Silke SAGER, Nadine SCHİMPF. *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, HDS Verlag, 2012.
- RENÇBER, Altan. *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.
- RINGLE, Christian M, Marko SARTEDT. “Gain More Insight from Your PLS-SEM Results: The Importance- Performance Map Analysis”, *Industrial Management and Data Systems*, Vol. 116, No. 9, 2016, pp. 1865-1886.
- RUSSO, Daniel, Klaas-Jan STOL. “PLS-SEM for Software Engineering Research: An Introduction and Survey”, *ACM Comput. Surv*, Vol. 54, No. 4, 2021, pp. 1-38.
- SAMİ, Şemseddin, Kâmûs-ı Türkî, İdeal Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- SARAÇOĞLU, Fatih, İsmail ENGİN, Cem BARLAS. “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt.9, Sayı: 2, 2017, ss. 59-67.
- SAYIN, Abdurrahman Vefik. *Tekâlif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)*. Maliye Bakanlığı Yayın No: 1999/352, Ankara, 1999.
- SERİM, Nilgün, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi-Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, C.58, Sayı: 2, 2008. ss. 1-22.
- SHMUELİ Galit, Marko SARSTEDT, Joseph F. HAIR, Jun-Hwa CHEAH, Hiram TING, Santha VAITHILINGAM, Christian M. RINGLE. “Predictive Model Assessment in PLS-SEM: Guidelines for Using PLSpredict”, *European Journal of Marketing*, Vol.53, No. 11, pp. 2322-2347.
- SHROUT, Patrick E, Niall BOLGER. “Mediation in Experimental And Nonexperimental Studies: New Procedures And Recommendations”, *Psychological Methods*, Vol. 7, No. 4, 2002, pp. 422-445.
- SOYASLAN, Doğan. *Kriminoloji*, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 526, Ankara, 1998.
- SOYASLAN, Doğan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- SÖYLEMEZ, Meltem. *Vergi Yönetiminin Cebri İcra Yoluyla Tahsil İşlevinin Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2003.
- STAEHELIN, Adrian, Thomas BAUER, Daniel STAEHELIN. *Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs I*, 2. Auflage, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2010.

- SURINDER, SINGH KAHAI AND RANDOLPH B. COOPER, Exploring the Core Concepts of Media Richness Theory: The Impact of Cue Multiplicity and Feedback Immediacy on Decision Quality, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 20, No. 1, 2003, pp. 263-299.
- ŞAMLIOĞLU, Servet ve Yılmaz ÖZBALCI. A.A. *Tahsil Usulü Hk. Kanun ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984.
- ŞANVER, Cahit. “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt. 15, Sayı: 29, 2017, ss. 91-106.
- ŞEN, Hüseyin, İsa, SAĞBAŞ. *Vergi Teorisi ve Vergi Politikası*, 2. Baskı, Kalkan Matbaacılık, Ankara, 2016,
- ŞENER, Abdüllatif. “Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.8, Sayı: 2, 1990b, ss. 49-76.
- ŞENER, Abdüllatif. *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*. İşaret Yayınları, İstanbul, 1990a.
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- ŞENYÜZ, Doğan. “İflasta Vergi Alacakları ve Sırası”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt. 67, Sayı: 4, 2018, ss. 891- 952.
- ŞİMŞEK, Edip. *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, 2. Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1996.
- TAŞÖZÜ, Zehra. “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği ve Vergi Alacaklarının Cebren Tahsil Prosedürü”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 2012, Cilt.8, Sayı: 88, ss. 143-171.
- TİPKE, Klaus, Heinrich Wilhelm KRUSE, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar III* (233-415 AO, 1-62 FGO), Ottoschmidt, 2016.
- TİPKE, Klaus, Joachim LANG. *Steuerrecht*, 22. Auflage, Ottoschmidt, 2015.
- TOĞRUL, İsa. *İcra ve İflas Hukukunda Mal Beyanında Bulunmamanın ve Gerçeğe Aykırı Mal Beyanında Bulunmanın Sonuçları*, (Yayınlanmamış YL Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011.
- TORGLER, Benno, Friedrich SCHNEIDER. “What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries.”, *Social Science Quarterly*, Vol. 88, No. 2, 2007, pp. 443-470.
- TUNCER, Selahattin. *Vergi Uygulamaları*, 4. Baskı, Ar Dağıtım Yayın ve Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1983.
- ULUSOY, Erol. “Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi”, 2006, <http://arhiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html> (Erişim Tarihi: 29.09.2022).
- UYAR Talih, İcra ve İflas Hukukunda Suç Sayılan Fiiller, 1987.
- UYAR, Talih, Alper UYAR ve Cüneyt UYAR. *İcra ve İflas Kanunu Şerhi (C. I - İİK-1-82)*, 3. Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara, 2014.
- ÜÇÖK, Coşkun, Ahmet MUMCU ve Gülnihal BOZKURT. *Türk Hukuk Tarihi*, 23. Baskı, Turhan Kitapevi, 2021 Ankara.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman. *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- VELAY, A. Du. *Türkiye Maliye Tarihi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Başkanlığı Neşriyat No: 178, Damla Matbaası, Ankara, 1978, ss. 51-55.
- WONG, Ken Kwong-Kay. “Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS”, *Marketing Bulletin*, Vol. 24, Technical Note 1, 2013.
- WU, Amery D, Bruno D. ZUMBO. “Understanding and Using Mediators and Moderators”, *Social Indicators Research*, Vol. 87, No. 3, 2008, pp. 367-392.

- YAŞAR TURAN, Sevgi. *Türkiye’de Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliği*, (Yayınlanmamış YL Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2017.
- YERLİKAYA, Gökhan Kürşat. *Açıklamalı ve İctihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- YILDIZ, Erkan. *SmartPLS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi*, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.
- ZHAO, Xinshu, John G. LYNCH, Qimei CHEN. “Reconsidering Baron and Kenny: Myths and Truths About Mediation Analysis”, *Journal of Consumer Research*, Vol. 37, No. 3, 2010, pp. 197-206.

