

VERGİ USUL KANUNUNUN 9/2 MADDESİ HÜKMÜNÜN MÜSADERE ve EKONOMİK YAKLAŞIM PERSPEKTİFİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE PROVISION OF ARTICLE 9/2 OF THE TAX
PROCEDURE LAW FROM THE PERSPECTIVE OF CONFISCATION AND
ECONOMIC APPROACH



Hacer YILMAZ*

ÖZ

Yürürlükte olan hukuk kurallarına aykırı bazı eylem ve işlemler sonuçları itibarıyla aynı zamanda vergi borcu doğumuna sebebiyet verebilmektedirler. Vergi Usul Kanununun 9' uncu maddesinin 2'nci fıkrasında vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu kaldırma-yacağı hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, vergilendirilecek eylem ve işlemlerin yasal olması veya ceza kanunlarına göre bir suçun konusunu oluşturması arasında herhangi bir farklılık bulunmadığına işaret etmektedir. Ancak literatürde aynı kazanç veya malvarlığı değerinin hem vergilendirilmesi hem de müsadere edilmesi hususları tartışmalıdır. Suçtan elde edilen gelirlerin TCK'nın 55'inci maddesine göre "kazanç müsadere" ne tabi tutulmasının vergisel sorumluluğu etkileyip etkilemediği sorunsalının

ABSTRACT

As the results of some actions and transactions contrary to the existing rules of law, can arise tax debts at the same time. In the second paragraph of Article 9 of the Tax Procedure Law includes a provision that the tax liability and the responsibility will not be removed if the taxable event is prohibited by law. This provision indicates that there is no difference between the taxable actions and transactions being legal or constituting a criminal matter under criminal law. However, in the literature, both taxation and confiscation of the same value of profit or property should be discussed. The problematic of whether the income which is obtained from crime is a subject of confiscation according to Article 55 of the Turkish Penal Code affects the tax liability should be examined by considering the economic dimension of taxation.

Keywords: tax evasion, confiscation, economic approach, crime incomes

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 27.12.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

vergilendirmenin iktisadi boyutu dikkate alınarak irdelenmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergiyi Doğuran Olay, Müsadere, Ekonomik Yaklaşım, Suç Gelirleri.

1- GİRİŞ

Kamu hizmetleri karşılığında özel kesimden kamu kesimine aktarılan bir bedel olan vergi, bir tür fiyattır. Bu açıdan kamusal hizmetlerin finansman kaynağı olarak değerlendirdiğimizde bir kez Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi hükmüne göre vergilendirme şartları oluştuğunda vergilendirilecek olay ve olguların kanunlara uygun olmasının veya suç kaynaklı olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Vergiyi doğuran olayı meydana getiren davranışların, olay veya olguların tamamının veya bir kısmının yasal düzenlemelere aykırı olması; kanunlarca yasaklanmış bulunması ya da ahlaka ve adaba aykırı bulunması bunların vergilendirme yetkisi dışına çıkarmaz. Konusu suç teşkil eden faaliyetlerden elde edilen gelirlerin 5237 sayılı TCK'nın 55'inci maddesi kapsamında müsadere edilmesi de bahse konu gelirlerin VUK 9/2'inci maddesine istinaden vergilendirilmesini engellemektedir.

Ceza hukukumuzdaki güvenlik tedbirlerinden biri olan suç gelirlerinin müsadere edilmesi kişilerin suç işlemek suretiyle yarattığı mali güçlerinin tamamını ortadan kaldırmamaktadır. Hukuka veya ahlaka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi, VUK'un 3/B'de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. İktisadi sonuçların ortaya çıkması kaydıyla, öngörülen şekle uygun ve uygun olmayan işlemlerin vergilendirilmesi arasında fark bulunmamaktadır. Hukuka ya da genel ahlaka aykırı olay ve olgular ekonomik sonuçlara sahipse vergilendirmeyi gerektirir.

Bu kapsamda çalışmamızda öncelikle kavramsal tanımlamalar yapılacak olup, vergilendirme müessesesi, VUK'un 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna ilişkin düzenlemenin işaret ettiği ekonomik yaklaşım perspektifinden değerlendirilecektir. Vergilendirme ve müsadere arasında bir öncelik sonralık çatışmasının olup olmadığı; iki müessesenin sonuçları itibarıyla birbirini etkilemesinin söz konusu olup olmadığı tartışılacaktır.

2- MÜSADERENİN TANIMI ve HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ

Bir kimsenin taşınır ve taşınmaz malının kendi rızası olmaksızın devlet tarafından elinden alınması¹ olarak tanımlanan müsadere kavramı 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 54'üncü ve 55'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Suçta kullanılan veya kullanılmak üzere hazırlanan eşya ile fiilin irtikâbından meydana gelen eşyanın müsadere "eşya müsadere" olarak 54'üncü maddede; suçun işlenmesi dolayısıyla elde edilen değerlerin müsadere ise 55'inci maddede "kazanç müsadere" olarak düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanununun 55'inci maddesinin ilk fıkrasında: "Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsadere" ka-

¹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, Türk Ceza Kanunu Şerhi, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2014, ss.490

rar verilir. Bu fıkra hükmüne göre müsadere kararı verilebilmesi için maddî menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir.” hükmü yer almaktadır. Yine mezkûr kanunun aynı maddesinin ikinci fıkrasında ise: “Müsadere konusu eşya veya maddî menfaatlere el konulmadığı veya bunların merciine teslim edilmediği hâllerde, bunların karşılığını oluşturan değerlerin müsaderesine hükmedilir.” denilmektedir

01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu suç kaynaklı gelirlerin müsaderesine yönelik kapsayıcı ve reform niteliğinde hükümler getirmiştir. Nitekim eski 765 sayılı eski TCK'nın “suçta kullanılan, kullanılmak üzere hazırlanan veya fiilin irtikâbından hüsule gelen eşya” hükümleri müsaderede salt eşya vurgusu yapmakta ve suçtan elde edilen değerlerin müsaderesine imkân vermemektedir.

Düzenleme ile getirilen diğer bir yenilik, kaim değerın müsaderesidir. Buna göre, müsadere konusu ekonomik değerin harcama, imha, tüketme gibi hareketlerle müsaderesinin imkânsız kılınması halinde, karşılığı para tutarının müsaderesine karar verilecektir.² Madde hükmü suçtan elde edilen gelirin yanı sıra bunun yerine kaim olan veya değerine tekabül eden değerleri de müsadere etme olanağını sağlayarak, faile kaçış yolu bırakmamış, diğer bir ifade ile değer bazlı müsadere sistemini getirmiştir.³

Kişinin hukuk düzenince kendisine yüklenen yükümlülükler aykırı davranmasının hukuki sonucu, yaptırıma çarptırılmasıdır. Ceza hukukunda genel olarak iki yaptırım bulunmaktadır. Hukuk düzenin sürdürülmesi, mağduriyetin giderilmesi ve haksızlığı gerçekleştiren kişi üzerinde hukuki ve fiili sonuçlar doğurması yönüyle, bu iki yaptırım ceza ve güvenlik tedbiridir.⁴

Ceza hukukumuzda müsaderenin hukuki niteliği eski 765 sayılı TCK yürürlükteyken tartışmalıydı. Bir görüş müsaderenin hukuki niteliğini güvenlik tedbiri olarak kabul etmekteydi; diğer bir görüş ceza olarak kabul etmekteydi.⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ise müsadereyi yaptırımlar ana başlığı altında güvenlik tedbiri olarak düzenlenmiştir. Dolayısı ile ceza hukukumuzda müsadere bir güvenlik tedbiri olarak uygulanmaktadır. Müsadere bir güvenlik tedbiri olduğundan, bir suçun işlenmesi zorunlu olmakla birlikte, bu suç nedeni ile bir kimsenin cezaya mahkûm edilmesi şart değildir.

Madde metninde geçen ‘değerlendirme’ suç işlenmek suretiyle sağlanan maddi menfaatin çeşitli yatırım araçlarına yatırılması veyahut bankaya yatırılıp faiz geliri elde edilmesi şeklindeki işlemleri kapsamaktadır. ‘Dönüştürme’ ise suç işlemek suretiyle elde edilen maddi menfaatin yapısının başka değere çevrilmesidir. Sözgelimi fuhuştan elde edilen para ile gayrimenkul satın alınması durumunda müsaderenin konusu, suçtan kaynaklı gelirin dönüştürüldüğü nihai form olan gayrimenkul olacaktır.

Madde metninde geçen ‘suçun işlenmesi ile elde edilen maddi menfaatlerden’ kasıt, kanunda suç olarak tanımlanan maddi hareketlerin icrası neticesinde ortaya çıkan maddi menfaatlerdir. Örneğin; uyuşturucu veya uyarıcı madde satma fiili sonucu elde edilen menfaatler, hırsızlık suçunda çalınan para, rüşvet suçunda bireyden alınan para suçun işlenmesiyle elde edilen menfaatlerdir.⁶

² A.e., s. 1996

³ Engin AKIN, “Vergi-Gelir Müsaderesi İlişkisi”, Vergi Sorunları, Sayı: 221, Şubat, 2007 (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi--gelir-musaderesi-iliskisi/2007> Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

⁴ Buğra Han Aslan, Kazanç Müsaderesi, Birinci Baskı, Ankara, Seçkin, 2016, ss.30

⁵ Doğan Gedik, Müsadere, Ankara, Adalet Yayınevi, 2007, ss. 17

⁶ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, Türk Ceza Kanunu Şerhi, s.1995

Geçmiş dönemlerde suçla mücadeleyi sekteye uğratan nedenlerden birisi suç kaynaklı değerlerin dönüştürülmesi neticesinde oluşan değerın müsadere edilmemesiydi.⁷ Suç nedeniyle elde edilen kazançlar zaman içerisinde değer kazanmakta ve büyük miktarlara ulaşmaktadır. Bu sebeple yüksek meblağlı servetler karşılığında failler birkaç yıl ceza evine girmeyi göze almaktadırlar. Yeni düzenleme ile kazanç müsadereesi daha kapsamlı düzenlenmiş ve suç işlemek suretiyle elde edilen ekonomik kazançların müsadereesi mümkün hale gelmiştir.⁸

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 55'inci maddenin gerekçesinde "bu düzenleme ile güdülen temel amaç, suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesinin önüne geçilmesidir. Bu nedenle yeni hükümde kazanç müsadereesi kapsamlı bir biçimde düzenlenmiş ve suç işlemek suretiyle veya suç işlemek dolayısıyla elde edilen ekonomik kazançların müsadereesi olanaklı hale getirilmiştir. Böylece, kazanç müsadereesi, "kara para aklama", uyuşturucu veya uyarıcı madde ticareti, dolandırıcılık, kaçakçılık, ihaleye fesat karıştırma gibi ekonomik çıkar elde etme amacıyla işlenen suçlara karşı etkin biçimde caydırıcılık özelliği olan bir yaptırım niteliğine kavuşturulmuştur". Denilebilir ki kişinin suç işlemek suretiyle elde ettiği kazancın veya gelirin kişinin yanına kâr kalması engellenmeye çalışılmıştır. Bu şekilde bir düzenlemenin bulunmaması karşısında kişiler belli bir süre hapis yatarak hayatının geri kalanını suçtan kaynaklı malvarlığı veya suç geliri ile refah içerisinde geçirmeyi tercih edebilecektir.

1982 Anayasası'nın 38'nci maddesinde yer alan "genel müsadere cezası verilemez" hükmü uyarınca hukukumuzda genel müsadere uygulanmamaktadır. İşlenen suçla doğrudan bağlantı halinde olan, diğer bir ifade ile suçta kullanılan, kullanılmak üzere hazırlanan veya suçtan husule gelen eşya ile elde edilen kazancın mülkiyetinin devlete geçmesi olarak tanımlanan özel müsadere hukukumuzda kabul edilmiştir.⁹

3- VERGİSEL SORUMLULUĞUN DOĞMASI

3.1- Vergiyi Doğuran Olay

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 19'uncu maddesinde "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" hükmü yer almaktadır. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinde "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" denilmek suretiyle mükellef ve vergi sorumlusu tanımlanmıştır.

Vergi kanunları vergi alacağının doğmasını bazı koşullara bağlarlar. Bu koşullar oluşmadıkça vergi alacağı doğmaz. İşte vergiyi doğuran olay (mükellefiyeti doğuran olay) devletin vergi alacağının (vergi borcunun) doğması için, verginin konusu ile mükellefi arasında, kanunun aradığı şartların ve ilişkinin oluşmasını ifade etmektedir.¹⁰ Vergisel sonuçların ortaya çıkabilmesi, gerçekleşmesine sonuçlar bağlanan olay veya olguların vergi normunda yer almasını zorunlu kılar.¹¹ Her bir vergi kanununda, o verginin doğumunun neye bağlandığı açıklanır. Bu husus bir şartın yerine getirilmesi, bir olayın vukuu

⁷ Abdülkadir Certel, Müsadere, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008, s.46

⁸ Buğra Han Aslan, Kazanç Müsadereesi, s.74

⁹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, Türk Ceza Kanunu Şerhi, s.1994

¹⁰ Salim Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 9.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013, s.107

¹¹ Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2016, s.16

bulması, bir hakkın doğumu, menfaatin sağlanması şeklinde olabilir. Örneğin vergiyi doğuran olay Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin elde edilmesi; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurum kazancının elde edilmesi; Katma Değer Vergisi Kanunu'nda teslimin gerçekleşmesi, hizmetin ifa edilmesi, ithalatın yapılması, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ivazsız intikal eden varlığa hukuken sahip olunması şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi borcu ilişkisi yasadaki kaynaklanan, vergi kanunlarında soyut olarak tanımlanan olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkar. Vergi Usul Kanunu'nun verginin doğumunu bağladığı "olayın veya hukuki durumun tekemmülü" yasadaki tanımlanmış olan soyut bir normdur. Dış dünyada yasadaki tanıma uygun olarak gerçekleşen maddi olay ise vergiyi doğuran olayın somut yanıdır. Yasada tanımlanmış soyut olay ile dış dünyada gerçekleşen somut olayın örtüşmesi ise vergi borcunun doğumudur.

3.2- Kanunlarca Yasaklanmış Faaliyetlerin Mükellefiyete ve Vergi Sorumluluğuna Etkisi

Vergiyi doğuran olayı meydana getiren davranışlar, olay veya olguların tamamının veya bir kısmının yasal düzenlemelere aykırı olması; kanunlarca yasaklanmış bulunması ya da ahlaka ve adaba aykırı bulunması bunların vergilendirme yetkisi dışına çıkarmaz. Konusu suç teşkil eden faaliyetlerden elde edilen gelirlerin 5237 sayılı TCK'nın 55'inci maddesi kapsamında müsadere edilmesi bahse konu gelirlerin VUK 9/2'inci maddesine istinaden vergilendirilmesini engellemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi ehliyeti başlıklı 9'uncu maddesinde "... Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz" hükmü yer almaktadır. Bu koşullar altında vergiyi doğuran olayın kanun, tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu karar-nameleri veya bakanlık kararlarıyla yasaklanabileceği gibi ahlak kuralları ile de yasaklanmış olması vergiyi doğuran olay gerçekleşmesi koşuluyla, mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin sonuçların ortaya çıkmasını ve vergilendirilmesini önleyemeyecektir. Bu nedenle hukuka veya genel ahlaka aykırı davranışlarda bulunan kişiler, vergi yükümlülükleri açısından bu yasaklamaları vergi yükümlülüğünden kurtulmak amacıyla hukuksal dayanak olarak ileri süremeyeceklerdir.¹² Yasaların suç saydığı bir fiil ile verginin doğumuna neden olan bir olayın ortaya çıkması, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkaracaktır. Yasa koyucunun, yasa hükümlerinin kendi içinde tutarlı, dengeli ve adil olması amacı ile gerekli görmüş olduğu bu hükmün yürütme organı tarafından etkin bir şekilde uygulamaya dönüştürülmesi esastır.¹³ Örneğin; Sendikalar Kanununda belirtilen istisnalar dışında ticaretle uğraşan sendikalar bu faaliyetleri yasak olmasına rağmen kurumlar vergisine tâbi tutulurlar. Danıştay 4 üncü Dairesi lokanta işleten bir sendikanın, kurumlar vergisine tâbi olacağına karar vermiştir.¹⁴

Vergiyi doğuran olayın cezai nitelik taşıması, yasaklanmış olması veya ahlaka aykırı yönlerinin bulunması vergilendirme sürecinin başlaması noktasında önemli olmayıp mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Zaten aksi düşünüldüğünde yani yasak faaliyetlerin vergilendirme dışında tutulmuş olması durumunda, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine ters düşüleceğinden vergi adaleti de bozulacaktır.¹⁵

¹² Şerif Emre Gökçay, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği Ve Sınırları, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2017, s.380

¹³ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009, s.42

¹⁴ Nami Çağan, "Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler", Ankara, Prof. Dr. Bülent N.Esen'e Armağan, 1977, s.94

¹⁵ Gülsen Güneş, "Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", Selim Kaneti'ye Armağan, İstanbul, 1996, s.245-247.

Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrası kapsamındaki kanuna aykırı faaliyetler farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Öncelikle faaliyet doğrudan kanuna aykırı olabilir. Kumar oynanması faaliyeti buna örnek gösterilebilir. İkinci olarak yapılması düzenleyici işlemlerle ruhsata, diplomaya veya izne bağlanmış faaliyetlerin izinsiz veya yetkisiz olarak yapılması söz konusu olabilir. Örneğin 18.12.1953 tarih 6197 sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanuna göre eczane açmak ve işletmek ile ecza deposu mesul müdürlüğü yapmak için eczacı olmak şarttır. Mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti hudutları içinde eczacılık yapabilmek için Türkiye eczacı mektep veya fakültelerinden diplomalı olmak ve diplomaları Sağlık Bakanlığınca tescil edilmiş olmak gerektiği hükümlerine yer verilmiştir. Dolayısı ile diploması bulunmadığı halde eczacılık faaliyetinde bulunması kanun hükmü gereğince mümkün değildir. Ancak kanunun gerekli kıldığı şartları taşımadığı halde eczane işleten kişinin bu faaliyeti her halükarda ticari faaliyet olarak değerlendirilip vergilendirilecektir. Üçüncü olarak belirli kişi veya kuruluşların hukuk kuralları ile sınırlandırılmış faaliyet alanlarının dışına çıkmaları durumu söz konusu olabilir. Söz gelimi; 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 28'nci maddesi uyarınca memurlar tacir ve esnaf sayılmayı gerektirecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ancak memurlar, kanuna aykırı olarak ticaret yapar veyahut serbest meslek faaliyetinde bulunurlarsa mükellef olarak addolunacak ve vergi yükümlülükleri doğacaktır.

Hukuka aykırı davranışlarda bulunan gerçek veya tüzel kişilerin vergilendirilebilmesi için vergilendirme koşullarının bu kişiler bakımından gerçekleşip gerçekleşmediğine dikkat edilmelidir. Vergilendirme koşulları bu kişiler bakımından gerçekleşmişse, başka bir deyişle vergiyi doğuran olay meydana gelmişse, bu durumun doğal bir sonucu olarak vergi kanunlarında öngörülen bütün kural- lar bu kişiler bakımından geçerli olacaktır.¹⁶ Kanuna aykırı faaliyetlerin sonucunda kişilerin malvar- lıklarında bir artış olmakla birlikte bu artış vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olay kapsa- mında nitelendirilemediği zaman vergilendirme söz konusu olmayacaktır. Örneğin; 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 252'nci maddesinde rüşvet suçu tanımlanmıştır. Rüşvet alan kişinin malvarlığında bir artış olduğu halde rüşvet; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde yazılı gelir un- surlarının hiçbirleriyle örtüşmediğinden verginin konusuna girmemektedir. Yine 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda kasten öldürme suçu düzenlenmiştir. Adam öldürmek üzere başkaları ile anlaşan kiralık katillerin öldürme fiilleri TCK kapsamında suç olmakla birlikte; bu fiil karşılığı elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 65'nci maddesi kapsamında serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiğinde vergilendirilmesi gerekecektir.

4- MÜSADERE ve VERGİLENDİRME İLİNTİSİ

Bir suç fiilinden kaynaklanan kazanç veya malvarlığı değerleri üzerinden daha önce vergilendirme yapılmış ise sonrasında söz konusu kazançlar veya malvarlığı değerlerine ilişkin mahkemenin 5271 sayılı CMK kapsamında "el koyma" veya 5237 sayılı TCK kapsamında "müsadere" kararları uygulanabileceği gibi vergilendirme işleminden önce mahkeme kararıyla "el koyma" ya da "müsadere" işleminin tabi tutulmuş kazanç veya mal varlığı değerleri üzerinden de VUK'un 9/2'inci maddesi hükmü çerçevesinde ilgili vergi kanununa istinaden vergilendirme yapılmasına mevzuatımızda bir mani yoktur.¹⁷

¹⁶ Nami Çağan, Prof. Dr. Bülent N.Esen'e Armağan, s.84

¹⁷ Azmi Demirci, "Suç Fiilleri İle Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK'nın "El koyma" ve TCK'nın "Müsadere" Hükümleri Karşısındaki Durumu-II", Yaklaşım Dergisi, Sayı:210, Haziran 2010, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12161&arananKey=m%C3%BCd%C3%BCr>

Suç gelirlerinin yargısal takibi yapılırken öncelikle suç gelirleri Ceza Muhakemeleri Kanuna göre takip ve tespit edilir. Daha sonra suç gelirlerine yine CMK 123'üncü ve 128'nci maddeler uyarınca el konulur. Ve son aşamada TCK'nın 55'inci maddesine göre şartlar oluşmuşsa kazanç müsaderesine karar verilir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi uyarınca müsadere kararından önce veya sonra vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse, söz konusu kazançların vergilendirilmesi gerekecektir.

Vergi dayanağını egemenlik gücünden alan ve bireylerin toplum adına yapmış olduğu mali fedakârlığı ifade etmektedir. Temel vergi ilkelerini göz önünde tutan bir vergi yapısının oluşturulması; yapılacak uygulamaların herkes için geçerli yasal düzenlemelere bağlı olarak uygulamaya yön verilmesini zorunlu kılmaktadır.¹⁸ Doğal hukuk anlayışına göre, vergi kamu hizmetleri karşılığında ödenen bir tür fiyat olarak kabul edilmiştir. Devletler egemenlik yetkisinin kendilerine tanıdığı vergi salma hakkını kullanarak toplumda yaşayan her kişiden ödeme gücüne göre kamu hizmetlerinin tam karşılığı olmamakla birlikte kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanmak ve kamu giderlerini karşılamak amacıyla vergi istemektedir. Vergilendirmeyi bir finansman kaynağı olarak değerlendirdiğimizde vergilendirme şartları oluşmuşsa vergilendirilecek olay ve olguların kanunlara uygun olmasının veya suç kaynaklı olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Suç, hukuk düzenin kendisine bir cezai müeyyide bağladığı hukuka aykırı fiildir. Başka bir deyişle suç, bireyin ceza hukukunca yasaklanan fiilleridir.¹⁹ Klasik ceza hukuku doktrininde cezanın iki temel amacından söz edilmektedir: genel ve özel önlemedir. Bu bağlamda bireylerin cezalandırılması diğerlerini suç işlemekten alıkoymalı ve özel olarak da cezalandırılan bireyin bir daha suç işlememesini sağlamalıdır.²⁰ Suç gelirleri ile mücadele yönteminin odağında suçla bağlantılı kazanç yer almaktadır. Suçtan elde edilen kazançların müsadere edilmesi suçla mücadele de en etkin araçlardan biri olarak kabul edilebilir. Türk Ceza Kanunu'nun amacı suç işlenmesinin önlenmesi, toplumun korunması ve kişinin ıslah edilmesidir. Dolayısıyla ceza yaptırımların amacı suçun önlenmesi, toplumun korunması ve suçlunun uslandırılması ve ıslah edilmesidir.

Dolayısıyla her ne kadar iki müessese de- vergilendirme ve müsadere- kişiden alınıp devlete aktarılan bir meblağı içerse de (müsadere nakit olması gerekmez, herhangi bir malvarlığı müsadereye konu olabilir) farklı amaçlara hizmet etmektedirler. Vergi vatandaşın devlete karşı bir ödevi iken, gelir müsadere kamu düzenini bozan ve suç şeklinde düzenlenmiş faaliyetlerden elde edilmiş gelirin devlete aktarılmasıdır.²¹ Vergi ile gelir müsadere arasında kavramsal bir benzerlik olmamakla birlikte iki müessesin aynı olayda uygulanmasında herhangi bir sakınca da bulunmamaktadır.

Suç gelirlerinin müsadere edilmesi ile amaçlanan suç gelirleri ile mücadelede geleneksel hapis cezalarının caydırıcı olma hususunda yetersiz kalması; faillerin hapis cezası riskini göze alarak illegal faaliyetlerde bulunmaktan sakınmaması karşısında, kişileri suç işlemeye iten temel güdü olan paradan (kazançtan) mahrum bırakılarak suç işleme motivasyonunun kırılmasını sağlamaktır. Kişilerin suç

¹⁸ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s.4

¹⁹ Erdal Yerdelen, Müsadere ve Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, Ankara, Adalet Yayınevi, 2010, s.5

²⁰ Pinar Bacaksız, Cezalandırma Ve Topluma Yeniden Kazandırma, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı 2014, s. 4917

²¹ Engin AKIN, "Vergi-Gelir Müsadere İlişkisi", Vergi Sorunları, Sayı: 221, Şubat, 2007 (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi--gelir-musaderesi-iliskisi/2007>, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

işleyerek arzuladıkları şey esasen kazançtan sağlamaktır. Suç kaynaklı gelirin failin elinden alınacak olması suç gelirleri ile mücadelede etkin bir politika olacaktır. Kişiyi, suç işlemeye iten sebepler belirlenerek, ortadan kaldırıcı önlem alınmaktadır. Tabi suç gelirlerinin müsadere edilmesi kişilerin suç işlemek suretiyle yarattığı mali gücün tamamını ortadan kaldırır mı bunun irdelenmesi gerekecektir.

5- VERGİLENDİRMENİN EKONOMİK YAKLAŞIM PERSPEKTİFİNDEN İRDELENMESİ

Vergi kanunlarının yorumlanmasında ekonomik boyutun dikkate alınması vergi hukukunda ekonomik yaklaşım olarak tanımlanmaktadır.²² Ekonomik yaklaşım vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay saptanıp, nitelenirken biçimlerin ötesine geçilerek özün- *iktisadi boyutun-* esas alınmasını öngörmektedir.²³ Hukuka veya ahlaka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi, VUK m. 3/B'de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. Olgular ekonomik sonuçları nedeniyle vergilendirmeyi gerektiriyorsa, bunların hukuka ya da genel ahlaka aykırı olması vergilendirme dışında kalmaları sonucunu doğurmayacaktır. Nitekim vergi hukuku kendi kapsamına giren olgunun sadece hukuki boyutu ile ilgilenmemekte aynı zamanda diğer hukuk dallarının onamaları ya da yasaklamalarının da ötesine geçerek gerçek ekonomik nitelik ile ilgilenmektedir.²⁴

Ekonomik irdelenmenin anayasal dayanağı 'vergilemede eşitlik ilkesi'dir. Bu ilke aynı iktisadi olgu ve olayların istisnasız aynı şekilde vergilendirilmesini; somut olayın büründükleri hukuki formdan bağımsız iktisadi içerikleriyle değerlendirilmesini gerektirir.²⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin ikinci fıkra hükmü somut maddi olayın diğer kanunlarda yasaklanmış olmasının vergilendirme açısından önem taşımadığını belirtmekte ve vergilendirmede esas olanın, olay ve olguların mali yönünün olduğunu vurgulamakta; dolayısıyla vergi metodolojisinde ekonomik yaklaşıma işaret etmektedir. Bunun bir sonucu olarak vergilendirme söz konusu olduğunda vergiyi doğuran olayın hukuki tanımlanması değil, olayın gerçek mahiyeti esas alınmaktadır.

VUK m.9/2 hükmüne göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu olay ya da olgunun hukuka aykırı, yasaklanmış veya izin verilmemiş olması ne mükellefiyeti ve ne de vergi sorumluluğunu etkileyecektir. Bu durum ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucudur. Olguların ekonomik içeriği vergilendirilebilecek nitelikte ise (vergiyi doğuran olay ile örtüşüyorsa) hukuka veya genel ahlaka aykırılık durumu söz konusu olguyu vergilendirme ilişkisi dışına çıkarmayacaktır.²⁶

Vergi kanunlarında ödeme gücünün göstergesi olduğu kabul edilen iktisadi unsurlar ve olgular somut bir olay ile örtüştüğünde vergilendirme işlemi söz konusu olur. Kişinin gerçekleştirmiş olduğu gelişigüzel bir davranış veya olay değil, konusu suç olsun ya da olmasın, vergi kanunlarında tanımlanan ve iktisadi boyutu olduğu kabul edilen normlar ile örtüşüyorsa vergi metodolojisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir ve mükellef ile vergi borcu arasındaki ilişki kurulmuştur. İktisadi sonuçların ortaya çıkması kaydıyla, öngörülen şekle uygun ve uygun olmayan işlemlerin vergilendirilmesi arasında fark bulunmamaktadır.

²² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 24. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 61

²³ Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, s.32

²⁴ Şerif Emre Gökçay, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği Ve Sınırları, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2017, s.375-380

²⁵ Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, s.77

²⁶ Kaneti, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi, Vergi Dünyası, Sayı:131, Temmuz 1992, s.39 (Çevrimiçi) <http://www.vergিদunyasi.com.tr/Makaleler/1041>, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

Vergilendirmede mali gücün esas alınması, bu güce sahip olan herkesin öngörülen yükümlülüğe katlanmak zorunda bulunması ve vergilendirmede eşitlik -*aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların farklı muameleye tabi tutulması*- iktisadi güce sahip olmasına rağmen legal ya da illegal yollarla bu yükümlülüğü yerine getirmekten kaçınmaya yönelik girişimlerin boşa çıkarılması; vergilendirmede gerçek iktisadi boyutun dikkate alınmasını gerektirir.²⁷ Türk Ceza Kanunu'na göre suç olması bunların iktisadi içeriğini değiştirmemektedir. Müsadere edilen kazanç vergilendirilmezse mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkacaktır ve ekonomik güce sahip olan bireyler vergilendirme alanı dışına çıkarılacaktır ki bu da vergide eşitlik ilkesi ile çelişecektir. Kazancın müsadere edilmiş olması kişilerin tüm mali güçlerinin elinden alındığı anlamını içermemektedir.

VUK'un 3. maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buradan hareketle gerçek bir ticari faaliyeti bulunmadığı halde sadece sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren gerçek kişi veya kurumlar 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesi kapsamında sahte belge düzenleme fiili nedeniyle kaçakçılık suçu işlemektedirler. Söz konusu kaçakçılık fiili dolayısıyla elde edilen kazanç ise düzenlenen sahte belgeler karşılığında elde edilen komisyon geliri olmaktadır. Danıştay 4. Dairesi 26/12/1989 tarih ve Esas No: 1998/5040, Karar No: 1989/4407 sayılı kararı ile sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme karşılığında elde edilen komisyon gelirinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğine, elde edilen kazancı ise düzenlenmiş fatura tutarının %2'si olduğuna dair karar vermiştir. Sahte belge düzenleme fiili, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde belirtilen "*kaçakçılık suçuna*" tesir ettiğinden ilgililer hakkında kamu davası açılması için vergi incelmemesine yetkili olanlarca yetkili Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulmaktadır.

Bu sürecin iki yönünü irdelemek gerekirse; vergi incelemeye yetkili olanlarca suç kaynaklı kazanç tespit ve/veya takdir edilip, durum savcılığa bildirildiğinde artık suç ve suç kaynaklı kazanç üzerinde, iki kurum işlemler tesis etmeye başlayacaktır. Örneğin; sahte belge düzenleme fiili ile elde edilen komisyon gelirinin 100 birim olduğunun vergi inceleme raporunda belirtildiğini varsayalım. Bu durumda rapor işleme konulduğunda kaba bir hesaplama ile tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri salınacak 20 birim vergi üzerinden devam edecektir. Suç duyurusunda bulunulan yetkili Cumhuriyet savcılığı ise öncül suçun araştırılması, soruşturma, cezalandırma aşamalarını gerçekleştirip ve nihayetinde 100 birim için müsadere kararı verecektir. Burada vergilendirme ve müsadere kavramları arasındaki öncelik ve sonralık belirlemelerinin yanlış yapılması, iki kavram arasında bir çatışma olduğu yanılgısına yol açabilir. Diğer yandan Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından yürütülmekte olan veya yürütülmüş tefecilik suçu ile ilgili soruşturma çerçevesinde soruşturma konusu vergi idaresine bildirilip konunun vergisel boyutunun incelemeleri istenebilir. Bu kapsamda düzenlenen vergi inceleme raporunun bir örneği Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderilmektedir. Vergi idaresi tarafından tanzim edilen rapor devam eden soruşturma için done olarak kullanılabilmesi gibi; soruşturma halihazırda bitmiş ve suç geliri müsadere edilmiş olabilir. Bu durumda da öncelikle müsadere gerçekleşmiş olup; sonrasında vergilendirme işlemi yapılmaktadır.

²⁷ Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, s.31

Bu da bizi gelirin elden çıkmış olmasının, geçmişe yönelik olarak mali içerikleri olan olay ve olguların vergilendirmeyi etkileyip etkilemeyeceğini belirlemeye götürmektedir. Soruşturma neticesinde ilgililerin 100 birim gelirin tamamını harcamış olduklarını ve hiçbir malvarlıkları bulunmadığını düşünelim. Geçmişte suç işlemek suretiyle sağlanan bu kazancın elde edildiği dönemde harcanmış olması geçmişe yönelik kişinin ödeme gücüne yani mali güce sahip olduğu gerçeğini değiştirmemekle birlikte harcama da gelir ve servet gibi mali gücün göstergesi olduğundan geçmişe yönelik bu vergilendirmenin oldukça muteber, yerinde ve kanuna uygun olduğu kanıksanmayacak bir gerçektir. Esasen müsadere veya vergilendirme işlemlerinin hangisinin önce uygulandığı hangi müessesenin sonra uygulandığı işin özü itibari ile önem arz etmemektedir. Nitekim buradaki öncelik ya da sonralık kişide geçmişe yönelik yaratılan mali gücün, ödeme gücünün varlığını kaldırmayacaktır.

Müsadere gelirin elden çıkması olarak değerlendirilse bile vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmamaktadır. Örneğin; 5607 Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında kaçakçılıkta kullanıldığından bahisle bir araca el konulduğunu, yargılama süreci sonucunda aracın müsadere karar verildiğini varsayalım. Araç müsadere edildikten sonra temyiz için Yargıtay'a başvurulması ve bu sürecin yıllarca devam etmesi muhtemeldir. Bu süreçte temyiz aşaması devam etmekte olup araç müsadere edilmiş olduğu halde, araca ilişkin motorlu taşıtlar vergisi mükellefi tarafından ödenmeye devam edecektir.

GVK kapsamında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için gelirin yalnızca elde edilmesinin yeterli olduğu dayanak noktasından hareketle, gelirin harcanması, tasarrufa konu edilmesi, servet unsuruna dönüştürülmesi gelirin elde edilmiş olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.²⁸ Bazı görüşlere göre suçtan elde edilen gelirlerin müsadere edilmesi sonucu suçluların tasarrufundan çıkması ve tamamen devletin hüküm ve tasarrufu altına girmesi neticesinde suçluların tasarrufunda, üzerinden vergi alınacak ekonomik bir değer kalmadığından bahisle, verginin, suçtan elde edilen gelirin dışından alınması yani kişinin şahsi mal varlığı değerleri üzerinden vergilendirilmesi hususu vergilendirme prensipleri ve cezalandırma siyaseti açısından adaletsiz bir uygulama olacağı yönündedir. Çünkü suçlu, işlediği suç neticesinde zaten adli cezaya çarptırılmakta ve suçtan elde ettiği tüm gelirlerden de mahrum bırakılmaktadır. Dolayısıyla müsadere edilen malvarlığı değerleri üzerinden tekrar vergi alınması aynı kaynaktan mükerrer vergi alınması sonucunu doğuracaktır.²⁹ Ancak suç ile ilgili kazancın müsaderesinin, ekonomik anlamda mali gücü ve verginin konusunu ortadan kaldırdığını ileri sürmek mümkün değildir. Her ne kadar vergilendirme işleminin konusu olan ekonomik kazanç devletin tasarrufuna geçse de ödeme gücü yani mali güç, suç işleyen bireyden devlete geçmemektedir. Ödeme gücünü sadece müsadere konusu kazançla sınırlandırmak olanaklı değildir. Çünkü gelirin elde edildiği dönemde ekonomik anlamda bir fayda sağlanmaktadır ve dolayısıyla ilgili dönemde oluşan ödeme gücünün vergilendirilmesi mali güç ilkesi ile oldukça tutarlıdır. Buna ek olarak vergi kanunlarında vergi borcunu kaldıran haller tahdidi olarak sayılmıştır. Gelir tanımına giren kazancın sonradan şahsın elinden çıkması vergi hukukunu ilgilendirmez. Nitekim gelirin müsadere edilmesi vergi borcunu ortadan kaldıran ödeme, takas, af, terkin, hataların varlığı, zamanaşımı, vergiden vazgeçme, uzlaşma ve dava açma nedenlerinden birine de girmemektedir. Serbest meslek makbuzu düzenlemek suretiyle

²⁸ Murat Kaya, Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu, Maliye Uzmanları Derneği, Sayı: 1, 2013, s. 116 –127. (Çevrimiçi) http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/14_muratkaya.pdf, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

²⁹ Hasan Aykın, Banu Okumuş, "Vergilendirilmiş Her Kazanç Kutsal Midir?", Vergi Sorunları, Sayı: 231, Aralık 2007, s.149 (Çevrimiçi) <http://vergisorunlari.com.tr/makale/vergilendirilmis-her-kazanckutsal-midir/2423>, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

tahsil ettiği kazancı çalınan bir serbest meslek erbabının hırsızlık neticesinde tüm kazancının elinden çıktığından bahisle matrah beyan etmemesi olanaksızdır ve serbest meslek makbuzu düzenlediği tüm kazançlarını beyan etmek zorundadır. Kanuna uygun faaliyette bulunan mükellefler açısından kazancın hırsızlık sonucu elden çıkması vergisel sorumluluğu kaldırmazken; kanuna aykırı faaliyetlerden elde edilen kazançların mütadesinin verginin konusunu ortadan kaldırdığını ileri sürmek Anayasa'nın 73'üncü maddesinde hüküm altına alınan eşitlik ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

Dolayısıyla müsadere ile mali gücünden yoksun bırakılan kimseler vergilendirilmemekte; bilakis bu kişilerin geçmişte eriştikleri ve doğaları gereği kayıt dışı olan ödeme güçleri geçmişe dönük ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirilmektedir.

VUK'un 9'uncu maddesindeki düzenleme, soyut ve genel nitelik taşımakla birlikte, vergi kanunlarında suç fiillerinden kaynaklanan kazanç unsurlarının vergilendirilmesine yönelik somut düzenlemeler de mevcuttur. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 82/2. maddesinde düzenlenen ve arızı kazanç olarak tanımlanan, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat, esasında Türk Ceza Kanunu'nun 235. maddesinde hükme bağlanan "İhaleye fesat karıştırma" suçundan elde edildiği halde, GVK yönünden, vergilendirilecek bir gelir unsuru olarak, açık bir şekilde tanımlanmıştır.³⁰ Mevzuatımız çerçevesinde vergilendirilmiş bir suç gelirinün müsadere edilmesinde ya da öncelikle müsadere edilmiş suç gelirleri üzerinden vergi alınmasında veya her ikisinin eşzamanlı olarak gerçekleştirilmesinde hukuki açıdan herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.³¹

Tanımlı gereği kayıt dışı olmak durumundaki suç fiilleri ile bu fiillerden elde edilen kazançları vergilendirerek gelir sağlamak, yasa koyucuların ve kamu otoritelerinin temel beklentisi olmamakla birlikte; gerek ödeme gücünün unsuru olmaları gerekse vergide eşitlik ve adalet ilkeleri yönünden, suç fiillerinden elde edilen kazançların ve mal varlığı unsurlarının vergilendirilmesine neredeyse bütün ülkelerin mali mevzuatında yer verilmiştir.³² Büyük miktarlara ulaşan kara paranın vergilendirilmemesi, vergilendirilmiş gelir elde edenlere kıyasla haksız rekabet durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ayrıca vergilendirme ilkelerinden "verginin genelliği ilkesi" esas alındığında; kaynağı ne olurda olsun mali güç doğduğu halde vergilendirilmemesi, verginin genelliği ilkesine de aykırı bir uygulama oluşturacaktır.³³ Yasak faaliyetlerin vergilendirme dışında tutulması halinde, yasal sınırlar içinde faaliyette bulunan kişiler bakımından vergilendirmede eşitlik ilkesi bozulur.³⁴ Yasak faaliyetlerin de aynı yasal olan faaliyetler gibi vergilendirme kapsamı içine alınması vergi adaletinin sağlanması bakımından da önemlidir. Çünkü vergi adaleti ilke olarak vergilendirmede genelliğin ve eşitliğin sağlanması ile gerçekleştirilebilir.

³⁰ Azmi DEMİRCİ, "Suç Fiilleri İle Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK'nın "El koyma" ve TCK'nın "Müsadere" Hükümleri Karşısındaki Durumu-I", Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2010, S:209, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11285&arananKey=fatura>, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

³¹ Murat Kaya, Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu, Maliye Uzmanları Derneği, Sayı: 1, 2013, s. 116 –127. (Çevrimiçi) http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/14_muratkaya.pdf, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

³² Azmi DEMİRCİ, "Suç Fiilleri İle Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK'nın "El koyma" ve TCK'nın "Müsadere" Hükümleri Karşısındaki Durumu-I", Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2010, S:209, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11285&arananKey=fatura>, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

³³ Murat Kaya, Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu, Maliye Uzmanları Derneği, Sayı: 1, 2013, s. 116 –127. (Çevrimiçi) http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/14_muratkaya.pdf, Erişim Tarihi : 20 Aralık 2017

³⁴ Nami Çağan, "Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler", Ankara, Prof. Dr. Bülent N.Esen'e Armağan, 1977, s.83

6- SONUÇ

Vergi kamu hizmetleri karşılığında ödenen bir tür fiyattır. Verginin konusu ile mükellefi arasında, kanunun aradığı şartlar ve ilişki oluşsa yani vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse, soyut kanun hükümüne vücut veren somut olayın cezai nitelik taşıması, yasaklanmış olması veya ahlaka aykırı yönlerinin bulunması ne vergilendirme sürecinin başlamasını ne de mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Vergilendirme esasen mali olay ve olgular üzerine kurulur. İktisadi içeriği olan her olay ve olgu vergi kanunlarında tanımlanan vergiyi doğuran olay hükümlerine tesir ettiği ölçüde vergilendirilir. İktisadi sonuç meydana geldikten sonra, söz konusu kazancın veya malvarlığı değerinin 5237 sayılı TCK'nın 55'inci maddesi kapsamında müsadere edilmesi bahse konu gelirlerin VUK 9/2'inci maddesine istinaden vergilendirilmesini engellemeyecektir.

Her ne kadar kazanç müsadere suç işlemek suretiyle kazanç edinilmesini engellemede etkin bir politika aracı olsa da vergilendirme müessesesi ile doğrudan bir bağlantı kurulması mümkün değildir. Müsadere edilen gelir suçlu açısından gelirin elden çıkması mahiyetindedir ki elden çıkma kişinin kamusal mal ve hizmetlerden edindiği faydanın karşılığı olarak ödemek zorunda bulunduğu vergi ödevini ortadan kaldırmayacaktır. Çünkü kazanç veya malvarlığı değerinin edinildiği zaman diliminde ulaşılan mali gücün vergisinin alınması 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, *mali gücüne göre* vergi ödemekle yükümlüdür..." hükmü uyarınca bir zorunluluktur. Suç işlemek suretiyle gelir elde eden kişinin gerek gelir elde etmesi yönünden gerek bu gelirle bağlantılı olarak malvarlığı değerinde bir artış meydana gelmekte ve mali gücü artmaktadır. Suçtan kaynaklı kazancın müsadere edilmiş olması, bu kazanç hasebiyle kişinin mali gücünün kaybolduğu anlamını içermemektedir. Nitekim malvarlığı değerinde suçtan kaynaklı kazançla bağlı olarak edinilen diğer faydalarında göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Yasaklanmış herhangi bir davranış ile gerçekleştirilen olay ve olgular iktisadi bir sonuca ulaştığında, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğunun kabulü, vergilendirmenin her olayın iktisadi yönü ile ilgilendiği gerçeğine dayanmaktadır. Nitekim mali açıdan kişiye yarar sağlayan her sonuç, bu sonucu doğuran hareket yasal olsun ya da olmasın kişide ödeme gücünü arttırmaktadır ve söz konusu mali fayda elde edilirken kamusal mal ve hizmetlerden de yararlandığı düşünülürse sırf bu yararlanmanın karşılığı olarak müsadere konusu kazançların vergilendirilmesi mümkün olmalıdır.

KAYNAKÇA

- ARTUK, M. E., Gökçen, A., & Yenidünya, A. (2014). Türk Ceza Kanunu Şerhi Cilt-2. Ankara: Adalet Yayınevi.
- ASLAN, B. H. (2016). Kazanç Müsadere. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- AYKIN, H., OKUMUŞ, B. (2007). Vergilendirilmiş Her Kazanç Kutsal Mıdır? Vergi Sorunları.
- ÇAĞAN, N. (1997). Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
- DEMİRCİ, A. (2010). Suç Fiileri ile Bu Fiilerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK'nın Elkoyma ve TCK'nın Müsadere Karşısındaki Durumu-1. Yaklaşım.
- DURA, İ. H. (2011). Kara Para Üzerine Yazılması Gerekenler: Hukukumuzdaki Aklama Suçu Düzenlemelerine İlişkin Bir Değerlendirme. Vergi Sorunları Dergisi.

- GÖKÇAY, Ş. E. (2017) Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği Ve Sınırları, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi
- KAYA, M. (2013). Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu. Uzman Bakış
- OKTAR, S.A. (2013). Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- ÖNDER, İ. (Ekim 2000-Mart 2011). Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme. İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, s. 214-254.
- ÖZFİDAN, T. (2014). Müsadere Edilen Gelir Vergilendirilir Mi? Vergi Sorunları Dergisi
- ÖZTÜRK, B., ERDEM, M. (2015). Uygulamalı Ceza Hukuku Ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- YERDELEN, E. (2010). Müsadere ve Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi. Ankara: Adalet Yayınevi.