

VERGİ SUÇLARIYLA MÜCADELEDE ON KÜRESEL İLKE: İLKE 7- VERGİ SUÇLARININ KARA PARA AKLAMA İÇİN ÖNCÜL SUÇ SAYILMASI HAKKINDA TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

FIGHTING TAX CRIME – THE TEN GLOBAL PRINCIPLES: PRINCIPLE 7- EVALUATION OF TURKEY ON THE CONSIDERATION OF TAX CRIMES AS A PREDICATE OFFENSE FOR MONEY LAUNDERING



Uğur GELİNCİK*

ÖZ

Çalışmamızda, OECD tarafından hazırlanmış on küresel ilke raporu içerisinde değerlendirilen, Vergi Suçlarının Kara Para Aklama İçin Öncül Suç Sayılması ilkesinin, Türkiye’de yürürlükte bulunan mevzuat ve mevcut uygulamalar karşısındaki somut durumu irdelenerek, uluslararası metin kapsamındaki karşılaştırması ortaya konulmak istenmiştir. Vergi suçlarıyla mücadele amacıyla OECD tarafından hazırlanan on küresel ilke belgesi, 10 Ekim 2017 tarihinde OECD Mali İşler Komitesi tarafından onaylanmış ve OECD Sekreteryası tarafından yayına hazırlanmıştır. Söz konusu belge aynı zamanda vergi suçlarıyla mücadelede küresel referans anlamındaki ilk kılavuz belgelerden biri olma özelliğini taşımaktadır. Bu sebeple vergiye uyum noktasında referans

ABSTRACT

In our study, we aim to assess the current situation of Turkey’s legislation and practices concerning the principle of considering tax crimes as predicate offenses for money laundering, as evaluated within the OECD’s report on ten global principles. The comparison is made within the context of international texts. The ten global principles document, prepared by the OECD to fight tax crimes, was approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on October 10, 2017, and prepared for publication by the OECD Secretariat. This document also holds the distinction of being one of the first guideline documents globally recognized as a reference in the fight against tax crimes. Therefore, it can be considered a framework study for tax

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ugur.gelincik@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0009-0009-1761-9313.

Gelincik, U. (Eylül 2024). Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke: İlke 7- Vergi Suçlarının Kara Para Aklama İçin Öncül Suç Sayılması Hakkında Türkiye Değerlendirmesi, *Vergi Raporu*, 300, (7-19).

arayan mali idareler için de bir çıkış noktası olarak değerlendirilebilecek çerçeve bir çalışmadır. Vergi gelirlerinin ülkeler açısından vazgeçilemez nitelikte oluşu ve aynı zamanda son dönemlerde uluslararası suç şebekelerinin vergi suçları aracılığıyla yeni yöntemler geliştirmesi, vergi suçlarıyla mücadeleyi uluslararası alanda her devlet için oldukça önemli bir noktaya taşımıştır. Bu çalışmada da vergi suçlarıyla etkin bir mücadele için, Türkiye’de izlenen politikalar ve yargısal bakış açısı tartışılarak, vergi suçlarının öncül suç kapsamında değerlendirilmesi noktasındaki algının olgunlaşması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kara Para Aklama, AML, Aklama, Öncül Suç, Vergi Suçları.

JEL Sınıflandırma Kodları: E62, H20, K34.

GİRİŞ

Anayasamızın 73’ üncü maddesinde vergi ödevi başlığıyla, bu konuda vatandaşlara düşen ödevler düzenlemiştir. İlgili maddede verginin başlıca niteliklerini görmekteyiz. Kamu giderlerinin karşılanması amacı tüm devletlerde olduğu gibi ülkemiz uygulamasında da vergi toplamadaki asli gayedir. Fakat anayasamızdaki düzenlemeye dikkat çekmek istediğimiz nokta ise vergi yükündeki adil dağılımdır. Vergide adalet ve adil vergi yükünün temelinde, bize göre vergi suçlarıyla mücadele oldukça kilit rol oynamaktadır. Bu açıdan, vergi suçlarıyla mücadele aynı zamanda milli bir adalet yürüyüşüdür.

Vergi suçlarıyla mücadelede elbette vergi suçlarının tanımı ve kanuni düzenlemesi de oldukça önemli bir aşamadır. Makalemizde ele aldığımız on küresel ilke çalışmasının ilk ilkesinde de bu konu üzerinde durulmuş ve ulusal mevzuatta vergi suçu tanımlarının açık şekilde yapılmasının tavsiye edildiği anlaşılmaktadır. Ülkemiz uygulamalarına bakıldığında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’ nun 359’ uncu maddesinde vergi suçları düzenleme altına alınmıştır. Ulus-

administrations seeking a reference point for tax compliance. The indispensable nature of tax revenues for countries and the recent trend of international crime networks developing new methods through tax crimes have elevated the importance of fighting tax crimes on an international level for every state. This study aims to mature the perception of evaluating tax crimes as predicate offenses by discussing the policies followed in Turkey and the judicial perspective in the context of an effective fight against tax crimes.

Keywords: Money Laundering, AML, Laundering, Predicate Offense, Tax Crimes.

JEL Classification Codes: E62, H20, K34

lararası vergi mevzuat örnekleri incelendiğinde bazı noktalarda vergi suçu tanımlarının farklılaştığı görülmekte ise de asıl amacımız bu konuyu tartışmak olmadığı için vergi suçu tanımındaki farklılıklara değinilmeyecektir.

Çalışmanın amacı kapsamında, ilk olarak kara para aklama konusundaki temel bazı açıklamalara yer verilerek öncül suç kavramı üzerinde durulacaktır. Devamında öncül suç kavramını uluslararası metinler ışığında ele alarak konuyu geniş bir yasal zemine yayacağız. Daha sonrasında ise öncül suç bakımından ülkemiz düzenlemeleri incelenerek vergi suçlarının öncül suç olarak değerlendirilmesi konusunda bir karşılaştırma yapılmaya çalışılacaktır.

1- KARA PARA AKLAMADA ÖNCÜL SUÇ

Mali Eylem Görev Gücü (FATF) uluslararası paydaşların mali sistemlerini, özellikle terörün finansmanı ve kara para aklama konularında korumak için politikalar geliştiren, bu politikaları teşvik ve tavsiye eden bağımsız hükümetler arası bir organdır. Kasım 2023 güncellemeleri sonrası görünümü göre FATF Tavsiyelerindeki düzen-

lemeye bakacak olursak, kara para aklama suçunda ülkelerin, Viyana Sözleşmesi ve Palermo Sözleşmesi temelinde kara para aklamayı suç olarak kabul etmesi gerektiği, aklama suçunu ise yerel mevzuatta mümkün olan en geniş alandaki suçları kapsayacak şekilde, tüm ciddi suçlara uygulaması gerektiği deklare edilmiştir. (FATF, 2012-2023:12)

FATF tavsiyeleri çerçevesinde genel kural, kara para aklamada öncül suçların en geniş haliyle ele alınmasıdır. Bu noktada ülkelerin öncül suçu tespit ederken; eşik yaklaşımı, liste yaklaşımı ve karma yaklaşımından herhangi birini tercih ettikleri görülmektedir. Detaylarına ileride yer verileceği üzere ülkemizdeki mer'î mevzuatımızda eşik yaklaşımı benimsenmiştir.

Aklama suçu sürecinin anlaşılabilmesi için konunun, öncelikle öncül suç boyutunun, devamında ise suç geliri cephesinin net olarak kavranması ve ortaya konulabilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede öncül suç MASAK' a göre, suç geliri elde edilmesine olanak tanıyan suç olarak ifade edilmektedir. Suç geliri ise, ekonomik, hukuki ve sosyal olmak üzere birden çok cephede tanımlanabilecektir. Aklama suçunun konusunu oluşturabilecek suç geliri ise doğal şekilde hukuki olarak tanımlanan suç gelirdir. Bu durumda ise ülke mevzuatlarında öncül suç olarak belirlenmiş fiillerden elde edilen her türlü değeri suç geliri olarak yorumlamak gerekecektir. (masak.hmb.gov.tr, 2024)

1.1- Konu Hakkında Mevcut Uluslararası Metinler

Kara paranın aklanması ile mücadele noktasında dikkate alınacak ilk uluslararası metin, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 27/6/1980 tarihli toplantısında kabul edilen R(80)10 sayılı Yasadışı Kaynaklı Fonların Saklanması ve Transferine İlişkin Önlemler Tavsiye Kararıdır. Söz konusu kararın alınmasının altında yatan bazı temel nedenler mevcuttur. Bu nedenler başlıca; Avru-

pa'da meydana gelen suç fiillerindeki artış, suç kaynaklı fonların bir ülkeden diğerine transferi, neticede söz konusu fonların aklanması suretiyle ekonomik sisteme sokulmasının önemli bir sorun haline gelmesidir. Genel olarak bakıldığında ilgili nedenlerin önlenemediği her durumda daha sonraki suç fiillerinin işlenmesi konusunda suçluların cesaretlenmesi söz konusu olmaktadır. (Aykın, 2010: 114)

Daha sonraki süreçte 19 Aralık 1988 tarihinde imzaya açılan ve Viyana Konvansiyonu olarak da bilinen, "Uyuşturucu ve Psikotrop Maddelerin Kaçakçılığına Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi" Kasım 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Meclisimizce 4136 sayılı ve 22.11.1995 tarihli Kanun ile onaylanması uygun bulunmuştur. Söz konusu sözleşmenin onaylanmasının uygun bulunmasına ilişkin 4136 sayılı Kanun incelendiğinde, ilgili sözleşmede doğrudan bir öncül suç tanımına yer verilmediği görülmektedir. Ancak sözleşme taraflarının, söz konusu sözleşmenin üçüncü maddesinde yer verilen fiillerin, kasıtlı olarak işlenmesi durumunda, kendi mevzuatlarında suç olarak kabul etmeleri için gerekli önlemleri almaları kararlaştırılmıştır. (tbmm.gov.tr, 2024) Bu maddede daha ziyade uyuşturucu ve psikotrop maddeler üzerinde durulsa da ilerleyen süreç için düzenlenen öncül suç tanımlarına kaynaklık ettiğiinden bahsedebilmekteyiz.

Kara para aklama ve öncül suç kavramlarına ilişkin sınırların daha net belirginleştiği metinlerden ilki ise Avrupa Komisyonu bünyesinde hazırlanan ve Strazburg Konvansiyonu olarak ifade edilen, 8 Kasım 1990 tarihinde imzaya açılmış Suçtan Kaynaklanan Gelirlerin Aklanması, Araştırılması, Ele Geçirilmesi ve El Konulmasına İlişkin Sözleşmedir. Strazburg Konvansiyonu aklama suçuyla mücadele noktasında, Viyana Konvansiyonunun gelişmiş bir seviyesi olarak yorumlanabilecektir. Çünkü bu metinde öncül suç tanımına yer verilmiştir. Sözleşmenin birinci maddesinde öncül suç tanımı yapılmış ve işlen-

mesi sonucunda aklama suçuna konu olabilecek, gelir yaratıcı suç olarak tanımlanmıştır. Bir başka ifadeyle suç geliri elde edilmesine imkan tanıyan suçlar olarak ele alınmıştır. (mfa.gov.tr, 2024)

Son olarak daha detaylı ele almamız gereken Palermo Konvansiyonu, organize suçlarla mücadele noktasında uluslararası işbirliğinin kararlaştırıldığı ilk resmi düzenleme olup 15 Kasım 2000 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından, Sınıraşan Örgütlü Suçlara Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi adı altında kabul edilmiştir. Sözleşme amacının, uluslararası örgütlü suçların önlenmesi ile daha caydırıcı bir mücadelenin ortaya konulması için işbirliğini geliştirmek olarak ifade edebiliriz. (Aykın, 2010: 106)

1.1.1- Strazburg Konvansiyonu

Öncül suç tanımına ilişkin ilk örnek ise Strazburg Konvansiyonu olarak bilinen “Suçtan Kaynaklanan Gelirlerin Aklanması, Araştırılması, Ele Geçirilmesi ve El Konulmasına İlişkin Sözleşme” içerisinde görülmüştür. Avrupa Komisyonu bünyesinde hazırlanan çalışma 08.11.1990 tarihinde tarafların imzalarına sunulmuş olup nihai olarak 01.09.1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye ise Strazburg Konvansiyonuna ilişkin metni 27 Eylül 2001 tarihinde imzalamıştır. İmzalanan sözleşmeye ilişkin beyan ve çekincelerin de yapıldığı onay süreci ise 16 Haziran 2004 tarihli ve 5191 sayılı Kanunla gerçekleştirilmiştir.

Strazburg Sözleşmesi kapsam olarak Birleşmiş Milletler’ in benzer konuları ele alan Viyana Sözleşmesi’nden daha geniş düzenlenmiştir. Detaylı olarak bakıldığında, ilgili düzenleme yalnızca uyuşturucu kaçaklığı suçlarından elde edilen gelirleri hedef almamıştır. Aksine herhangi bir suçtan elde edilecek gelirlere uygulanabilmesi konusunu da açıklığa kavuşturan bir sözleşmedir. (Ryder, 2013: aktaran Kaya, 2023: 498) Strazburg Sözleşmesi’nin geniş olan kapsamı 2005 yılında terörün finansmanının da eklenmesi ile

yeniden düzenlenmiş, el koyma ile ilgili yetkilerinin kapsamı ise Eylül 2001’deki El Kaide saldırılarının ardından terörizmi de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. (Donohue, 2008: aktaran Kaya, 2023: 498)

Sözleşmenin 1-e maddesinde “esas suç” ifadesi ile öncül suç tanımlanmıştır. Buna göre “esas suç”; işlenmesi sonucunda bu Sözleşmenin 6’ nci maddesinde kendine yer bulan düzenlemeye göre, bir suçun konusu olabilecek gelirin meydana geldiği herhangi bir suç olarak ifade edilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti, 16 Haziran 2004 tarihli ve 5191 sayılı Kanun’ un “Çekinceler” bölümünde, ilgili düzenlemenin altıncı maddesinin birinci fıkrası kapsamında, münhasıran ulusal mevzuatında tanımlanan suçlara uygulanacağını beyan etmiştir. Bu çerçevede Türkiye, Türk Ceza Kanunu’ nun (TCK) 282’ nci maddesi kapsamında ele aldığı suçların, öncül suç olarak dikkate alınacağını beyan etmiş olmaktadır. (tbmm.gov.tr, 2024).

Sözleşmenin 4’ üncü maddesi ile mücadelenin kararlılığı açık şekilde ortaya konulmaktadır. Bu maddede ilgili sözleşmenin 2’ nci ve 3’ üncü maddelerinde düzenlenen müsadere, el koyma ve geçici önlemler hakkında ülkelerin, özel araştırma yetki ve tekniklerini kullanılmasına imkan verecek yasal düzenlemeleri yapmasını istemektedir. İlgili maddeye göre;

1.- Taraflar, mahkeme ve diğer yetkili makamlar tarafından, mali kayıtlar, banka veya ticarî verilerin gösterilmesini veya bunlara el konulmasını emretme yetkisinin sağlanması için gerekli olabilecek tüm yasal ve idari tedbirleri almak durumundalardır. Sözleşmeye taraf olan paydaşlar banka verilerinin gizliliği gerekçesini ileri sürerek işbu madde hükümlerine uymaktan kaçınamayacaktır.

2.- Diğer taraftan sözleşme tarafları, gelirin tespiti, takibi ve bu konuyla ilgili tüm delillerin toplanmasını kolaylaştırıcı özel soruşturma yöntemlerini kullanabilecek şekilde, gerekli olabile-

cek yasal ve diğer önlemleri almak için çalışacaktır. Buradaki teknikler, banka hareketlerinin izlenmesi, haberleşmenin takibi ve el konulması ya da bilgisayar sistemlerine girilmesi ile özel belgelerin gösterilmesini emretme gibi konuları içerebilecektir. (tbmm.gov.tr, 2024).

1.1.2- Palermo Konvansiyonu

Palermo Konvansiyonu, uluslararası alanda organize suçlarla mücadelede işbirliğinin kararlaştırıldığı ilk resmi düzenlemedir. 15 Kasım 2000 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından, "Sınırşan Örgütlü Suçlara Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi" kabul edilmiştir. Daha sonra Aralık 2000 tarihinde ise Palermo'da imzaya açılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti, Palermo Konvansiyonunun onaylanmasını 30.01.2003 tarihli ve 4800 sayılı Kanunla ile uygun bulmuştur. Onaylanması süreci ise 04.02.2003 tarih ve 2003/5329 sayılı BKK ile tamamlanmıştır.

Sözleşmede, karapara aklama suçu ile düzenlemelere 6'ncı maddede yer verilmiştir. Bu maddeye göre taraf devletler, kendi mevzuatlarında yer alan temel ilkelere uygun olarak, protokolle belirtilen eylemleri, kasten işlendiği halde, suç olarak düzenlemek üzere yasal ve diğer gerekli önlemleri alacaktır. Sözleşme kapsamında kara para aklama suçunda öncül suçların, en geniş haliyle uygulanması için çaba gösterilmesi istenmiştir. Bu çerçevede ağır suçların, yolsuzluk ve adaletin engellenmesi ile örgütlü suç grubuna katılma suçlarını da kapsayacak şekilde belirlenmesi önerilmiştir. Ağır suç, ilgili sözleşmeye göre üst sınırının 4 yıl veya daha fazla süreyle hürriyetten mahrumiyeti içeren ya da daha ağır bir cezayı gerektirecek suçu oluşturan hareket anlamına gelmektedir. (tbmm.gov.tr, 2024).

Strazburg Konvansiyonu'na benzer şekilde müsadere, el koyma ve geçici önlemler hakkında ülkelerin, özel araştırma yetki ve tekniklerinden istifade edebilmesine imkan verecek yasal zeminin hazırlanması mücadelede etkinliğin artı-

rılması için gereklilik olarak değerlendirilmiştir. Tarihsel olarak baktığımızda küresel anlamda, suç tipleri ve suçtan elde edilen gelirlerin türü sürekli değişime uğramaktadır. Coğrafyalar ve yöntemler değişse de kararlı mücadelenin devamına ilişkin uluslararası metinlerin, caydırıcılık noktasında ulus devletlerin işbirliğinin önemini göstermiştir.

Sözleşmede ifade edilen ve üzerinde durulması gerekli bir diğer düzenlemeye göre, suç gelirlerinin aklanması ile yolsuzluk, adaletin engellenmesi ve organize suç örgütlerine katılma suçları açısından tüzel kişilerin de sorumlu tutulabilmelerine imkan verecek yasal düzenlemelerin, tarafların kendi hukuk ilkelerine uygun olarak hüküm altına alınması belirtilmektedir. Ancak hemen ifade edilmelidir ki, tüzel kişilere atfedilen bu sorumluluk, gerçek kişilerin cezai sorumluluğu ortadan kaldırmayacaktır. Sorumlu tutulan tüzel kişiler için öngörülen cezaların ise orantılı ve caydırıcı olması arzu edilmektedir. (Aydın, 2010: 109)

2- KARAPARA AKLAMA İLE MÜCADELEDE ULUSLARARASI OLUŞUMLAR

2.1- Mali Eylem Gücü (Financial Action Task Force/ FATF)

G-7 Ülke Devlet ve Hükümet Başkanları, Temmuz 1989 düzenlenen Paris toplantısında bir araya gelerek, suçtan elde edilen gelirlerin aklanması noktasında etkin bir mücadele amacıyla, bir dizi önlemlerin uygulamaya konulabilmesini temin edecek şekilde eylem gücü oluşturulması kararı alınmıştır. Bu toplantıda alınan kararlar sonrasında 1989 yılında FATF kurulmuş olup merkezi Paris'tedir. FATF, kara para aklama ve terör finansmanı alanında uluslararası bir gözlemcidir. İlgili otorite, söz konusu yasadışı faaliyetler ve bu faaliyetlerin topluma verdiği zararları önlemeyi amaçlayan uluslararası standartlar belirlemektedir. (fatf-gafi.org, 2024)

OECD ve finansal merkez özelliğindeki tüm ülkelerin bu oluşuma üye olabilecekleri yönündeki karar 1990 yılında alınmıştır. Bu karar sonrasında ise Türkiye'nin de içlerinde yer aldığı sekiz OECD ülkesi, Hong Kong ve Körfez İşbirliği Konseyi üye listesine eklenmiştir. Türkiye bu oluşuma 24 Eylül 1991 tarihinde üye olmuştur. (Aykın, 2010: 29)

Mali Eylem Görev Gücünün Washington, DC merkezli Nisan 2019 tarihli Mali Eylem Görev Gücü Bakanları Deklarasyonu ile ifade edildiği üzere, görev gücünün geçici bir oluşum olmaktan çıkarak, terörün finansmanı ve kara para aklamaya mücadeleyle yönelik sürekli bir kamusal ve siyasi taahhüde dönüştüğü kabul edilmiştir. Ve 2020 yılından itibaren Mali Eylem Görev Gücünün zamansal kısıt içermeksizin açık uçlu hale getirilmesi kararlaştırılmıştır. Aynı zamanda stratejik konuları görüşmek ve FATF'nin görev alanında kaydettiği ilerlemeyi değerlendirmek üzere 2022'den itibaren her iki yılda bir toplanarak FATF'nin Bakanları olarak katılımın artırılması amaçlandığı ifade edilmiştir. (FATF, 2019:3)

FATF tarafından kuruluş yıllarından günümüze kadar yedi ayrı alanda toplam kırk adet öneri yayınlanmıştır. Terörizmin finansmanı konusu 11 Eylül 2001 tarihine kadar FATF'nin gündeminde yer almıyordu. Fakat 11 Eylül tarihinde gerçekleşen terör saldırıları neticesinde, 15 Avrupa Birliği üyesi ülke FATF yetki alanının genişletilmesi çağrısında bulunmuştur. Bu çağrı, yetki alanının terörizmin finansmanını da kapsayacak şekilde genişletilmesini içermektedir. Benzer bir şekilde G-7 ülkelerinin Maliye Bakanları da FATF'ye terörün finansmanını hedef alacak şekilde özel tavsiyeler oluşturulması için AB ülkelerinin gerçekleştirdiği çağrıya benzer bir çağrıya bulunmuşlardır. Söz konusu çağrılar üzerine FATF tarafından yayımlanan 40 tavsiyeye ilave olarak bazı "Özel Tavsiye" (Special Recommendation) kararları alınmış olup günümüz itibarıyla özel tavsiye sayısı dokuza ulaşmıştır. (Akyürek, 2022:441)

FATF Tavsiyeleri, ülkelerin yasadışı finansal hareketler ile mücadelesine yardımcı olma amacıyla kapsamlı bir çerçevede ele alınmıştır. Söz konusu tavsiyeler, ulusal karar vericiler tarafından suç ve terörizmi besleyen alanları tespit etmek, bu alanların işleyişini bozmak ve yasadışı faaliyetlerle iltisaklı olanların cezai yaptırımlar ile karşı karşıya bırakılması maksadıyla etkili politikalar üretebilmelerine yardımcı olabilmelerine olanak sağlayacak yasa, yönetmelik gibi düzenleme setleri içermektedir. Bu tavsiyelere yakından baktığımızda aynı zamanda daha önce üzerinde durduğumuz konvansiyon metinleri üzerinde inşa edildiği anlaşılabilir. Beraber tavsiyeler çerçevesinde gerek uluslararası işbirliği gerekse ülke içi mevzuat ve uygulamaların tam uyumlu halde çalışması için etkili öneriler getirilmektedir.

Temmuz 2024 itibarıyla, Avrupa Komisyonu ve Körfez İşbirliği Komisyonu dahil olmak üzere FATF'nin üye sayısı kırktır. Ancak Rusya Federasyonu'nun üyeliği 24 Şubat 2023 tarihinde askıya alınmıştır. FATF tarafından hazırlanan standartlara uyum ve uygulama noktasında etkin bir takip sistemi mevcuttur. Bir politika yapıcı kuruluş olarak FATF, bu alanlarda ulusal yasama ve düzenleyici reformları hayata geçirmek için gerekli siyasi iradeyi oluşturabilme amacıyla çalışmaktadır. (fatf-gafi.org, 2024)

FATF tarafından ülkelerin denetimi, Karşılıklı Değerlendirme olarak adlandırılan süreç ile yerine getirilmektedir. Karşılıklı değerlendirme, teknik uyum ve etkililik bileşenleri olmak üzere iki ana unsurdan oluşmakta ve her iki yönden aynı anda denetim gerçekleştirilmektedir. "Teknik uyum" değerlendirmesinde ülkelerin kurumsal ve yasal altyapısının FATF'nin 40 tavsiyesi ile uyum ölçüsü; "Etkililik uyumu"nda ise, FATF tavsiyelerinin operasyonel açıdan hangi düzeyde uygulandığı ölçülmektedir. (fatf-gafi.org, 2024)

Karşılıklı değerlendirme raporu, bir ülkenin kara para aklama ve terörizmin finansmanı ve

kitle imha silahlarının yayılmasıyla mücadele önlemlerinin değerlendirilmesidir. Bu, bir ülkenin belirlenmiş teröristlerden veya terör örgütlerinden kaynaklanan riskleri ele almak için yaptığı eylemlerin değerlendirilmesini içerir. FATF Tavsiyeleri bugün 200'den fazla ülke tarafından uygulama sözü verilmiş ve evrensel olarak kara para aklama ve terörizmin finansmanı ile mücadele için uluslararası standart olarak kabul edilmektedir.

2.2- Egmont Grubu

Egmont Grubu, 09.06.1995 tarihinde Brüksel'de yer alan Egmont Sarayında yapılan toplantı sonrasında oluşturulmuştur. Bu toplantıya 24 ülke ve 8 uluslararası kuruluş katılmıştır. Grubun temel amacı, aklama ile mücadelede ülkelerin işleyişine yardımcı olarak sistemlerin geliştirilmesi ve aklama konusunda uluslararası bilgi değişimlerine ilişkin güçlükleri ortadan kaldırarak etkinlik sağlanmasıdır.

Egmont Grubu, üyeleri arasında kara para aklama, terörizmin finansmanı ve bunlarla ilişkili öncül suçlarla mücadele için bilgi paylaşım mekanizmalarını güçlendirme ana faaliyetlerini ve genel hedeflerini denetleyerek, bu faaliyetlere katkıda bulunan çeşitli gruplardan oluşmaktadır. FATF'nin Tavsiye 29'a ilişkin Yorumlayıcı Notu, bir ülkenin FIU (Financial Intelligence Unit) 'sunun Egmont Grubu'nun Bilgi Değişimi Amaç ve İlkeleri Beyanı'na uyması durumunda, FIU'nun Egmont Grubu üyeliği için başvurması gerektiğini belirler. Egmont Grubu belgeleri, FIU'ların rolü ve işlevleri ve bilgi alışverişi mekanizmaları hakkında önemli rehberlik sağlar. (egmontgroup.org, 2024)

Gruba üye ülkeler arasında gerçekleşen bilgi değişimleri, FIU yani mali istihbarat birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Türkiye'de bu görevi, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun hükümleri kapsamında Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)

yürütmektedir. Üye ülkeler arasındaki veri akışının hızlı ve güvenli şekilde sağlanması amacıyla Egmont Güvenlik Ağı (Egmont Secure Web-ESW) kurulmuştur. Bu ağ, uluslararası bir bilgisayar ağı sistemi şeklinde dizayn edilmiştir. 1997 yılında kurulan ağ, bu ağda yer alan ülkelerin mali istihbarat birimleri tarafından kullanılmaktadır. Bu sayede üye ülkeler istihbaratı hızlı, güvenli ve sürekli bir şekilde paylaşmaktadır. (masak.hmb.gov.tr, 2024)

Günümüzde gruba üye ülkelerin istihbarat paylaşımları, kara para aklamayı önlemek ve tespit etmek, suçluları ve teröristleri ve fonlarını nasıl elde ettiklerini tespit etmede etkili bir süreç sunmaktadır. Farklı istihbarat ve soruşturma tekniklerinin uygulanması, terörist faaliyetleri tespit etmeye ve engellemeye yardımcı olmaktadır. 2024 yılı itibarıyla 177 üyesi bulunan gruba, Türkiye'nin FIU'su, yani mali istihbarat birimi olan MASAK ise üyeliğe Haziran 1998 tarihinde kabul edilmiştir. MASAK, Mayıs 2001 tarihinden itibaren ise güvenlik ağına dahil olarak bilgi paylaşımı ve diğer fonksiyonlarından yararlanmaktadır.

3. TÜRKİYE' DE KARA PARA AKLAMADA ÖNCÜL SUÇ UYGULAMALARI

Ülkemiz uygulamalarına baktığımızda karapara ile mücadelede süreç içerisinde değişen iki farklı uygulama görmekteyiz. Konu hakkında ilk karşılaştığımız metin mülga 4208 sayılı Kararın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun olmaktadır. Söz konusu Kanun öncül suç tanımı yaparken katalog suç düzenlemesine yer verilmekteydi. Özellikle bahsedilen Kanun'un 2/1-a hükmünde, vergi kaçakçılığı suçuna açıkça yer verilmiş ve vergi kaçakçılığı suçu, katalog suç listesinde yerini alarak öncül suç olarak kabul edilmiştir. Yani, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu olarak dikkate alınmıştır. (lexpera.com.tr, 2024)

4208 sayılı Kanunun ilgili maddeleri ise 5549 sayılı Kanunun 26. Maddesi ile yürürlükten kaldı-

rılmıştır. Günümüzde öncül suç tanımına ise 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 282'nci maddesi ile ulaşmaktayız. İlgili maddenin birinci fıkrasında; "alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurt dışına çıkaran veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tâbi tutan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır" hükmüne yer verilmiştir. (mevzuat.gov.tr, 2024)

TCK'nun 282'nci maddesi, aklama suçunun faili yönünden doğrudan bir düzenlemeye yer vermemiştir. Kanun metnine bakıldığında, "yurt dışına çıkaran" veya "çeşitli işlemlere tabi tutan kişi" den bahsedilmesi suretiyle, aklama suçunda fail açısından bir sınırlamaya gidilmediğini anlamaktayız. Yan, bu düzenlemeye göre, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerinin aklanması suçunun faili herkes olabilecektir. (Yaşın, 2005: 245, aktaran Yılmaz, 2011: 77) Burada hemen tüzel kişilerin de bu suçun faili olabilmesi durumunu değerlendirmek gerektiğini düşünmekteyiz. Türk Ceza Kanununun Ceza sorumluluğunun şahsiliği başlıklı 20'nci madde hükmü, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamayacağını açıkça belirtmiş olmakla beraber suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların saklı tutulacağı ifadesini de eklemiştir. Bu bakımdan doğrudan madde metninde yer alan suçla ilgili bir güvenlik tedbirine başvurulması, teorik olarak söz konusu tüzel kişiye fail niteliği kazandıracaktır. Nitekim TCK'nın 282'nci maddesinin beşinci fıkrasında, tüzel kişilerin durumuna açıklık getirilmiş ve güvenlik tedbirine hükmolunacağı düzenleme altına alınmıştır.

Suçun mağduru noktasında bir tespit yapılması her olayda mümkün olmayabilmektedir. Nitekim aklama suçunun işleniş ve görünüş şekilleri farklılık göstermektedir. Madde metninde, daha evvel üzerinde durduğumuz uluslararası

metinler paralelinde, söz konusu suç, en geniş biçimde ele alınmıştır. Her ne kadar akla ilk gelen mağdur devlet tüzel kişiliği olsa da, aklama suçunun, "Adliye Karşı Suçlar" bölümünde düzenlenmesi, suçun mağduru açısından devletin adalet mekanizmasını hedeflediği düşüncesini akıllara getirmektedir. Düzenleme kapsamında öncül suça ulaşmada dikate alınacak delillerden birinin, söz konusu suçtan elde edilen malvarlığı olup aklama suçunun faili de bu delili adli makamlardan kaçırmaya çalışmaktadır. Bu çerçevede aklama suçunun faili, gerçekten adalet mekanizmasına ilişkin işleyişi engellemekte, maddi gerçeklerin bulunamamasını sağlamaktadır. Netice olarak da öncül suça ilişkin failin eyleminin hukuki sonuçlarından kaçınmasına yardımcı olmaktadır. (Yılmaz, 2011: 78)

TCK'nun 282'nci maddesinde düzenlenen aklama suçu, söz konusu maddenin gerekçesinde açıkça belirtildiği haliyle seçimlik hareketli bir suç olarak ifade edilmiştir. Bu maddede yer alan seçimlik hareketlerden birincisi, suç kaynaklı malvarlığı değerlerinin yurt dışına transferi olarak dikkate alınmaktadır. İlgili hareketin gerçekleşmesi sırasında, transfere konu olan malvarlığı değerlerinin suçtan elde edilmiş olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, bahsedilen seçimlik hareket için kastın varlığı yeterli olmaktadır. Diğer seçimlik hareket ise, serbest hareket olarak belirlenmiştir. Kanunda ifadesini bulan hareketler bakımından önemli olan, söz konusu hareketlerin gerçekleştirilmesi sırasında güdülen amaç olmaktadır. Yani, suçtan elde edilen malvarlığı değerlerinin, gayrimeşru kaynağını gizlemek ve meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla çeşitli işlemlere tabi tutulması gerekir. Örneğin, yurt dışı kaynaklı bir suç gelirinin, meşru yollardan elde edilmiş bir para görünümünde ve yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı çerçevesinde ülkeye sokulması halinde de bu suçun oluştuğunu kabul etmek gerekecektir. (corpus.com.tr, 2024)

Madde metninden çıkarılacak bir diğer önemli husus da suçun işleniş hareketlerinin geniş kapsamda ele alınmasıdır. Öyle ki, madde metninde yer alan çeşitli işlemlere tabi tutma deyimini oldukça geniş bir hareket alanı yaratmaktadır. Fakat aklama suçunun önemine vurgu yapılan uluslararası düzenlemelerde vücut bulduğu şekilde ve konunun dikkatle ele alınması gereğinden hareketle ceza kanunumuzda da suç en geniş haliyle kavranmaya çalışılmıştır. Bu sayede TCK 282' nci maddesinde, uluslararası düzenlemeler paralelinde eşik yaklaşımı benimsenmiş ve alt eşiği altı ay veya daha yüksek olan suçları öncül suç kapsamına alarak karapara ile mücadelede uluslararası tavsiyelere uygun olarak mevzuat düzenlemesi gerçekleştirmiştir.

Özellikle FATF tarafından yayınlanan tavsiye metninde yer alan Tavsiye 3'e ilişkin Yorumlayıcı Not (Kara Para Aklama Suçu), ülkelerin karapara aklama suçunu tüm ciddi suçlara uygulaması ve bu kapsamda en geniş yelpazedeki suçları dahil etmesi yönünde görüş bildirmiştir. Bu çerçevede öncül suçlar tüm suçlara atıfta bulunularak tanımlanabilir; ya da ciddi suçlar kategorisiyle bağlantılı bir eşiğe; ya da öncül suç için geçerli olan hapis cezasına (eşik yaklaşımı); ya da öncül suçlar listesine; ya da bu yaklaşımların bir kombinasyonu şeklinde belirlenebilecektir. Türkiye, TCK kapsamında açıkladığımız düzenlemelerden görüleceği üzere, öncül suç tanımlamasını eşik değer yaklaşımına uygun olarak dizayn etmiştir.

4- VERGİ SUÇLARININ KARA PARA AKLAMA İÇİN ÖNCÜL SUÇ SAYILMASI

Vergi Suçlarıyla Mücadele OECD 2017 Raporunda belirtilen "10 Küresel İlke" içerisinde, Vergi Suçlarının Kara Para Aklama İçin Öncül Suç Sayılması hususu da yerini almıştır. Söz konusu Raporun 96' ncı paragrafında FATF Tavsiyelerine atıfta bulunulmuş ve taraf ülkeler, karapara aklama suçunu, en geniş yelpazedeki suçları kapsayacak şekilde, tüm ciddi suçlara uygulamalıdır,

ifadesine yer verilmiştir. 98' inci paragrafta ifade edildiği üzere belirli suçların öncül suç olarak belirlenmesi ise bir kişinin öncül suçun yanı sıra kara para aklama suçuyla da suçlanabilmesinin önünü açmaktadır. (OECD, 2017: 58)

FATF Tavsiyelerine ilişkin olarak 2012 yılında gerçekleştirilen revizyon sırasında, kara para aklama için öncül suç olması gereken suçlar listesine "vergi suçları (doğrudan ve dolaylı vergilerle ilgili)" ayrıca dahil edilmiştir. (FATF, 2012-2023:130) Vergi suçlarının öncül suçlar arasında yer aldığı durumlarda, uluslararası işbirliği yolları, vergi suçlarının soruşturulması ve/veya kovuşturulmasından sorumlu makamları da kapsayacak şekilde genişletilir. Bu, hem vergi soruşturma ve/veya kovuşturma makamları arasında hem de vergi ve vergi dışı soruşturma/kovuşturma makamları arasında doğrudan bilgi alışverişini ve karşılıklı hukuki yardımı içermektedir. (OECD, 2017: 59) Bu bağlamda söz konusu metin ülkemiz açısından değerlendirildiğinde, sürdürülen vergi incelemeleri neticesinde vergi suçlarıyla mücadelede yetkili otorite konumundaki Vergi Denetim Kurulu (VDK), Türkiye'nin mali istihbarat birimi (FIU) Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) ve yargı organları arasındaki işbirliği ile doğrudan bilgi alışverişine ilişkin uygulamaların artırılmasının yüksek önem taşıdığı değerlendirilmektedir. Özellikle soruşturma ve kovuşturma makamlarının, uluslararası uygulamadaki başarılı örneklerde görüldüğü üzere, vergi suçlarına ilişkin kurumlar arası iletişime önem atfederek, son yıllarda değişim göstererek kara para aklama süreçlerindeki vergisel suçlarla arasında oluşan organik bağı ortaya çıkarma noktasında payı oldukça önemli görünmektedir.

Raporun 101' inci paragrafında, uygulamaya dönük ankete dahil olan katılımcılar tarafından vergi suçlarının öncül suç olarak dikkate alınmasının, çalışmalar üzerinde pratik ve olumlu bir etkisi olduğu belirtilmiştir. Anket verilerine göre, vergi suçlarının öncül suç olarak kabul edilmesi-

nin en çok raporlanan etkisi, kurumlar arası işbirliğinin artması olarak ifade edilmiştir. (OECD, 2017: 59) Burada daha evvel ifade ettiğimiz üzere, ülkemiz örneğinde MASAK ve VDK arasında yüksek işbirliği ve veri paylaşımıyla şekillenecek incelemelerin, yüksek verimlilik oranıyla hem vergi suçlarıyla mücadelede etkinliği artırması hem de raporlanan vakalar sonucunda kara para aklama mücadelesinde verimliliğin sağlanması olarak karşımıza çıkabileceği değerlendirilmektedir.

Elbette bu işbirliğine dair söz konusu Raporun 8' inci ilkesi olan yurtiçinde kurumlar arası işbirliği konusunu da dahil ederek ilerleme kaydedilmesi önem arz etmektedir. Her coğrafyanın kendine has dinamikleri olduğu dikkate alınarak, çalışmada ele alınan farklı bilgi paylaşım uygulamalarından, ülkemiz uygulamalarına kaynak teşkil edebilecek olanların dikkatle incelenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu çerçevede her iki ilkenin de dikkate alınarak emniyet güçleri ve yargı ağı ile de işbirliğinin sağlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Vergi suçlarının öncül suç olarak kabulü ve etkili işbirliği süreçlerinin neticesinde, bazı örnek ülkelerdeki kovuşturmalarda daha kolay yürütüldüğünü ve kovuşturmalarda artış olduğunu bildirmiştir. Bir örnek ülke, muhtemel suçlar üzerindeki caydırıcı etkiye dikkat çekmiştir. (OECD, 2017: 59)

FATF tavsiyelerinde her ne kadar “vergi suçları” açık şekilde tanımlanmamış olsa da, FATF’ın 3 No’lu Tavsiye Kararına ilişkin Yorumlayıcı Notu, taraf olan ülkelerin, kara para aklama suçunu en geniş yelpazedeki suçları kapsayacak şekilde tüm ciddi suçlara uygulamaları gerektiğini belirtmektedir. FATF tarafından Kasım 2023 tarihinde güncellenerek yayınlanan tavsiye kararlarının tanımlar bölümünde, belirlenmiş suç kategorilerine yer verilmiştir. Söz konusu bölümde kaçakçılık suçu tanımına gümrük ve tüketim vergileri ve harçları ile ilgili olanlar da dahil edilmiş olup doğrudan vergiler ve dolaylı vergiler ile ilgili vergi

suçları da ayrıca sayılmıştır.

Konuya Türkiye özelinde daha detaylı baktığımızda, iç hukuk sisteminde öncül suç için geçmişte 4208 sayılı Kanun’un mülga hükümleri ile vergi suçlarına katalog tanımı içerisinde yer verildiği, günümüz TCK hükümlerine göre ise eşik yaklaşımının benimsendiğini önceki bölümde değerlendirmiştik. Bu çerçevede alt sınırı altı aylık eşiği aşan vergi suçlarının öncül suç olması önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır. Mafiah, vergi suçlarının öncül suç olabilme vasfı, çeşitli otoriteler tarafından tartışılarak geçmişten günümüze gelmiş bir konudur. Bu tartışmaları doğuran temel sebebin, süreç içerisinde vergi suçlarının görünümü ve işleme amaçlarındaki değişimin net olarak kavranamamasından kaynaklandığını düşünmekteyiz.

Öyle ki, oldukça dar bir yorum sonucunda failleri Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi suçlarına ilişkin fiillere götüren isteğin yasal düzlemde elde edilmiş bir gelirin, vergi dışı bırakılması ve sonucunda Hazineye aktarılmayan vergiler nedeniyle menfaat elde edilmesi şeklinde yorumlanması, günümüzde vergi suçlarının işlenmesi suretiyle muhtelif menfaatler elde etmek amacıyla örgütlenen suç odaklarını kavramaktan çok uzaktadır. Açıkça ifade edilmelidir ki, bazı durumlarda vergi suçlarının işlenmesi suretiyle elde edilecek malvarlığı değerleri aklamaya konu olabilmekte, bu çerçevede vergi suçları hukuki tanıma tam olarak uyum göstermekte ve ilgili vergi suçunun öncül suç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bazı örneklerinde ise, bir başka alanda elde edilen suç değerleri vergi suçları vasıtasıyla aklanabilmektedir. İşte bu durumda da öncül suçtan elde edilen suç gelirlerinin aklanmasında, aklama suçu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Böylesi bir organizasyonda, her ne kadar hukuki düzlemde faaliyet yürütülmekte olduğu izlenimi veriliyor olsa da başlangıçtan itibaren temel gayenin, yasadışı bir gelir elde edilmesi veya yasa-

dışı elde edilen bir gelirin yasal yollardan elde edildiği algısı olduğu yadsınamaz. Çünkü sahte belge düzenlemek gibi kanunda yer verilen bazı fiiller, vergi kanunlarımızda açık şekilde suç sayılmış olup bu fiile tavassut eden faillerin, bilerek ve isteyerek, suç işlemek amacıyla yasal görünümü mükellefiyet zırhına büründükleri açıktır. Anayasa'nın 48'inci maddesinde vücut bulan "ticaret ile uğraşma ve teşebbüs kurma" haklarının kötüye kullanımı sonucunda, baştan itibaren yasa dışı faaliyetlerini (sahte belge düzenleme vb.) yasal araçlarla gizleme (özel teşebbüs kurma ve mükellefiyet tesisi) güdüsüyle hareket edilerek suçun nitelikli görünümüne kavuştuğu ifade edilmelidir.

Hukuk, bireye ait her davranışın "iyi niyetli" olduğu varsayımına dayanmaktadır. Fakat bu varsayım her zaman aksi ispatlanabilir olup kişilerin hak ve özgürlük kullanımını iyi niyete dayanmaksızın kötü niyetle hareket edebileceği de değerlendirilmelidir. Özellikle bu gibi durumlarda, hukuk düzeni tarafından sağlanan korumanın da ortadan kalkacağını söylemek gerekmektedir. İfade edilmelidir ki, ilk bakışta hukuka uygun görünse dahi, dürüstlük kuralına aykırı olarak icra edilmiş olan hiçbir eylem hukuk düzeni tarafından korunmayacaktır. Burada özellikle üzerine basılması gereken konu, hakkın kötüye kullanılması yasağıdır. Bu yasağın, dürüstlük kuralı ile birlikte hukukun genel ilkelerinden biridir. Kökeni özel hukuka dayanmakta olan bu ilke, hakkın, ona özgülenen olağan amacı dışında kullanılma yasağı olarak da ifade edilmektedir. (Elibüyük, 2023: 518) Bu çerçevede yasal bir hakkın kullanıldığı savını ileri sürerek yasa dışı faaliyetlerin, dahası kanunda açıkça suç sayılmış bir fiilin yumuşatılarak yorumlanması sadece ileriki dönemde karşılaşılabilecek suç oranlarına katkı sunmaktan öte hukuki bir fayda sağlamayacaktır.

Tartışmaların tam ortasında, vergi suçlarından elde edilen gelirlerin suç geliri olamayacağı ifadesini isabetli bulmamaktayız. Öyle ki, önceki bölümde açıkladığımız üzere asıl faaliyetin suç

niteliğinde olmaması ve yasalara uygun görünüşten faydalanması zihinleri hatalı yorumlara sevk edebilmektedir. Ancak burada dikkate alınması gereken asıl noktanın gelirlerin kaynağı olduğu unutulmamalıdır. Zira suç kaynaklı gelirler, adından da anlaşılacağı gibi ismini ve dolayısıyla niteliğini kaynağının suç oluşundan almaktadır. Yukarıda zikredilen tasnifte esas kıstas ise başlangıçtan itibaren yasal veya yasal olmayan gelir ayrımıdır. Ancak burada gelirin kaynağı noktası ihmal edilmektedir. Öyle ki, vergi kaçakçılığı suçunun bir sonucu olarak, ödenmesi gereken vergilerin ödenmemesi, devlet hazinesine verilen zarar oranında, failin aktifinde haksız bir artış meydana getirmektedir. Ancak bu artış, başlangıçta yasal olarak elde edilen gelirden bağımsız oluşmakta ve söz konusu gelirin ilgili makamlara beyan edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, kanun koyucunun her zaman bu türden fiilleri suç olarak ihdas etmesi mümkündür. Bu halde ise tartışma ortadan kalkacak, kaynağı itibari ile suç olan bir eylemden ileri geldiği için vergi kaçakçılığı fiilleri de suçtan kaynaklanan malvarlığı değerleri kavramına dâhil olabilecektir. (Ercan, 2008: 15)

Gelinen noktada, mevcut hukuki düzenlemeler dikkate alındığında vergi suçları, aklama suçu açısından öncül suç ve bu suçtan elde edilmiş suç gelirini oluşturabilecektir. TCK'nın 282'nci maddesinde altı ay ve daha fazla hapis cezasını gerektiren suçların öncül suç olabileceği ifade edilmiş olup Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde düzenlenmiş suçların alt sınırları ilgili eşik sınırı aşmaktadır. Önceki bölümlerde de ifade ettiğimiz üzere birçok yabancı ülke ve FATF gibi uluslararası oluşumlar, vergi suçlarının öncül suç olarak kabul edilmesi gerekliliği üzerinde durmakta ve bu hususu fiilen uygulamaktadır.

SONUÇ

Yazımızın önceki bölümlerinde kara para aklama konusundaki temel bilgilere yer veril-

miş, yürürlükteki yasal mevzuat incelenmiş ve uluslararası uygulamalara kısa bir bakış gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede ülkemizdeki hukuki tartışmalar ve görüşler bir kenara bırakıldığında mevcut yasal düzenlemeler ışığında vergi suçlarının öncül suç olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu ve gerektiği değerlendirilmektedir.

Ancak gerek hukuki tartışmalar gerekse evrensel hukuk ilkelerinden orantılılık ilkesinin de dikkate alınması sonucunda uygulamada bir yorum geliştirilmesi ihtiyacının da açık olduğunu değerlendirmekteyiz. Özellikle salt vergi suçlarından menfaat elde etmek amacıyla hareket ederek mükellefiyet tesis eden ve vergi suçlarının işlenmesi ile birlikte bu organizasyondan menfaat elde eden kişi ve/veya kurumların ayrı olarak dikkate alınmasını gerekmektedir. Bu çizgide hareket eden ve vergi suçu işlemek suretiyle gelir elde eden kişilerin, gelir kaynaklarının konusu suç olan fiillerden oluştuğu ve bu gelirleri kanuni tanıma uygun şekilde değerlendirmeleri durumunda aklama suçuna muhatap tutulmaları gerektiğini değerlendirmekteyiz.

Ülkemizdeki mevcut durumun, uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bir bütün olarak değerlendirilmesi neticesinde, vergi incelemeleri akabinde düzenlenen Vergi Suçu Raporlarının ihtisaslaşmış yargı kollarında ele alınması ve teknik bilgi gerektiren konularda kurumlar arası yüksek işbirliği süreçlerinin işletilmesine olanak tanınması gerektiğini düşünmekteyiz. Özellikle özel bir kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan suç fiillerinin mahiyeti, türü ve işleniş biçimlerinin dikkatle incelenerek, uluslararası sermaye akışlarına konu edilebilecek suç geliri mahiyetindeki menfaatleri kontrol eden organizasyonların ortaya konulabilmesi sağlanmalıdır.

Bu sayede hem vergi suçlarının öncül suç olarak dikkate alınmasının fiili örnekleri izlenebilecek hem de öncül suç olması gayesiyle yapılan bildirimlerin bir bölümünün ise MASAK nezdinde

yer alan bilgiler ile birleştğinde aslında bir aklama suçunu oluşturduğu tespiti kolaylaşabilecektir. Aynı zamanda bu uygulamalar sonucunda uluslararası metinler ile uyumlu, karapara aklama faaliyetleriyle de etkili ve etkin bir mücadele sürdürülmesi sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- 4136 Sayılı Uyuşturucu ve Psikotrop Maddelerin Kaçakçılığına Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun. (www.tbmm.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Temmuz 2024.
- 4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine, 2313 Sayılı Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi Hakkında Kanunda, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununda ve 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (<https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/kanunlar/karaparanin-aklanmasinin-onlenmesine-2313-sayili-uyusturucu-maddelerin-murakabesi-hakkinda-kanunda>). Erişim Tarihi: 12 Temmuz 2024
- 4800 Sayılı Sınırışan Örgütlü Suçlara Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun. (www.tbmm.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Temmuz 2024.
- 5191 Sayılı Suçtan Kaynaklanan Gelirlerin Aklanması, Araştırılması, Ele Geçirilmesi ve El Konulmasına İlişkin Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun. (www.tbmm.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Temmuz 2024.
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar>). Erişim tarihi: 12 Temmuz 2024.
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?Mevzu>

- atNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTer-tip=5). Erişim Tarihi: 12 Temmuz 2024
- AKYÜREK, K. “Mali Eylem Görev Gücü (Financial Action Task Force FATF)’nün Değerlendirilmesi ve Türkiye’deki Yansımaları”, YÜHFD, C.XIX, 2022/2, s.429-469.
 - AYKIN, H. “Aklama Ve Terörün Finansmanı İle Mücadelenin Küresel Boyutu”. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Aklama-ve-Ter%C3%B6r%C3%BCn-Finansman%C4%B1-ile-M%C3%BCcadelenin-K%C3%BCresel-Boyutu.pdf>). Erişim tarihi: 7 Temmuz 2024.
 - AYKIN, H. “Karaparanın Akalanmasıyla Mücadele Konusundaki Temel Uluslararası Metinler ve Oluşumlar”. (<https://www.mfa.gov.tr/karaparanin-akalanmasiy-la-mucadele-konusundaki-temel-uluslararasi-metinler-ve-olusumlar-.tr.mfa#:~:text=3%2D%20Strazburg%20Konvansiyonu-,Su%C3%A7tan%20Kaynaklanan%20Gelirlerin%20Aklanmas%C4%B1%2C%20Ara%C5%9Ft%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1%2C%20Ele%20Ge%C3%A7irilmesi%20ve%20El%20Konulmas%C4%B1na,01.09.1993%20tarihinde%20y%C3%BCr%C3%BCrl%C3%BC%C4%9Fe%20girmi%C5%9Ftir.>). Erişim tarihi: 8 Temmuz 2024.
 - Egmont Group. (<https://egmontgroup.org/about/organization-and-structure/>). Erişim tarihi: 9 Temmuz 2024
 - ELİBÜYÜK, U. (2023). “Hak Ve Özgürlükleri Kötüye Kullanma Yasağı: Bölgesel Ve Uluslararası Hukuki Belgeler Perspektifinden Bir İnceleme”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2023/4, s.515-541
 - ERCAN, K. T. “Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerinin Aklanması Suçu”, 2008, Ankara.
 - FATF (2012-2023). *Kara Para Aklama ve Terörizmin Finansmanı ve Yayılması ile Mücadelede Uluslararası Standartlar*, FATF, Paris, Fransa. (www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Fatf-recommendations.html).
 - FATF, “Mutual Evaluations”. (<https://www.fatf-gafi.org/en/topics/mutual-evaluations.html>). Erişim tarihi: 12 Temmuz 2024.
 - FATF. (2019). *Mandate*, FATF, Washington, DC. (<https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/images/brochures-other/FATF-Ministerial-Declaration-Mandate.pdf>).
 - FATF. “Who we are”. (<https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/who-we-are.html>). Erişim tarihi: 02 Temmuz 2024.
 - KAYA, M. İ. V. (2023). “Milletlerarası Ceza Hukukunda Yabancı Bir Ülkede Bulunan Malvarlığı Değeriyle İlgili Olarak El Koyma Kararı Verilmesi Ve Yerine Getirilmesi Sorunu”. Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(2), 494-513.
 - MASAK. (<https://masak.hmb.gov.tr/aklama-sucu-genel-bilgi>). Erişim tarihi: 5 Temmuz 2024
 - MASAK. (<https://masak.hmb.gov.tr/egmont-grubu>). Erişim tarihi: 5 Temmuz 2024
 - OECD. (2017). *Vergi Suçlarıyla Mücadele: On Küresel İlke*, OECD Yayıncılık, Paris. (<http://www.oecd.org/tax/crime/figh-ting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>)
 - YILMAZ, S. (2011). “Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu”, Ankara Barosu Dergisi, 2011/2, s.77.