

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU İLE SUÇ GELİRLERİNİN MÜSADERESİ İLİŞKİSİ

Engin AKIN ^(*)

1 - GİRİŞ

Kamu Hukukunun bir dalı olan Vergi Hukuku, “Genel Vergi Hukuku-Özel Vergi Hukuku” ile “Maddi Vergi Hukuku-Şekli Vergi Hukuku” ayırımlarına tabi tutulmaktadır¹. Genel Vergi Hukukunun konusunu, vergi borcu, vergi ilişkisinin niteliği, vergi borcunun doğumu, vergi borcunun sona ermesi, vergi suç ve cezaları, vergi uyumsuzluklarının giderilme yolları ve vergi alacağı-nın zorla tahsili oluşturur. Nitekim Genel Vergi Hukuku da kendi içerisinde, Vergi Usul Hukuku, Vergi İcra Hukuku, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Yargılama Hukuku ve Uluslararası Vergi Hukuku ayırımlarına tabi tutulmaktadır².

Vergi Kanunlarına aykırı davranılması halinde uygulanacak yaptırım türüne göre karşımıza Ceza Hukuku ve Kabahatler hukuku çıkmaktadır.

Zira bu kanunlara aykırı davranışların bir kısmı “idari para cezası” niteliğinde iken, bir kısmı “hapis ve adli para cezası” yaptırımına bağlanmıştır. Bu nedenle Vergi Hukuku ile Kabahatler Hukuku ve Ceza Hukuku arasında kaçınılmaz bir ilişki doğmaktadır.

Kabahatler Kanununun 2’nci maddesinde, “*kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır*”, hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümde, suç gibi kabahatin de bir haksızlık oluşturduğuna altı çizilmiş ve esasen kabahati suçtan ayıran husus, “karşılığında idari yaptırım uygulanması” şeklinde ortaya konulmuştur. Kabahatler karşılığında uygulanan yaptırımlar nitelik olarak “idari yaptırım” olmakla beraber her idari yaptırım gerektiren hukuka aykırılığı “kabahat” olarak nitelemek mümkün değildir. Örneğin memura verilen disiplin cezası idari yaptırım olmakla

^(*) MASAK Uzmanı

¹ Bkz. Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ, Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ, Prof. Dr. Metin TAŞ, Prof. Dr. Recai DÖNMEZ, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006, sf. 33 vd.

² Bkz. Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ, Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ, Prof. Dr. Metin TAŞ, Prof. Dr. Recai DÖNMEZ, age., s. 33 vd.

beraber, bu ceza kabahat karşılığı öngörülmüş değildir.

Kabahatler Kanununun “Yaptırım Türleri” başlıklı 16. maddesi şu şekildedir: (1) *Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. (2) İdari tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir.*

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kabahatlerin yaptırımı, idari para cezası ve idari tedbirden oluşur. İdari tedbirler de mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı dışında kalan tedbirlerin çeşitliliği nedeniyle kanun koyucu bu hususta sınırlayıcı bir düzenleme yapmamıştır. Ancak bu konuda özel kanunlarda hükümler bulunmaktadır. Ruhsatın iptali, işyerinin kapatılması bunlara örnek olarak gösterilebilir. Dolayısıyla Vergi Kanunlarına aykırı davranışın yaptırımı idari para cezası şeklide ise, meydana gelen hukuka aykırılık kabahattir.

Ceza Hukukunda yaptırımlar kusurluluk ve sosyal açıdan tehlikelilik esaslarına dayandırılmaktadır. Şöyle ki kusurlu ihlale ceza, kusursuz ihlale ise güvenlik tedbiri ile cevap verilir. Güvenlik tedbirlerinin ceza olmaması nedeniyle bunların farklı bir hukuk disiplini olduğu dahi savunulmaktadır³. Bu nedenle Ceza Hukukunda yaptırımlar, 1-Cezalar, 2- Güvenlik tedbirlerinden oluşur. Cezalar, hapis cezası ve adli para cezası ayırımına tabi tutulmuş iken, güvenlik tedbirleri, belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma,

müsadere, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri, akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri, tekerrür hükümleri, sınır dışı edilme, tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla karşılığında hapis ve/veya adli para cezası öngörülen Vergi Kanunlarına aykırı davranış suçtur.

Çalışmamızın konusunu Vergi Hukuku ile Ceza Hukuku ilişkisinin önemli bir örneğini oluşturan vergi kaçakçılığı suçları ile müsadere ilişkisi oluşturmaktadır. Zira aşağıda detaylı şekilde irdeleneceği üzere Vergi Kaçakçılığı suçları nedeniyle (dolayısıyla) elde edilen gelir aynı zamanda Türk Ceza Kanununun 55 inci maddesi kapsamında “kazanç müsadere” nin konusunu oluşturmaktadır.

2-GENEL OLARAK VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Bilindiği üzere vergi kaçakçılığı suçu genel olarak, mükellefin ödemesi gerekenden az vergi ödemek amacıyla girişmiş olduğu kamu idaresini aldatmaya yönelik eylemlerdir. Bu nedenle bu suçun işlenmesindeki saik⁴ kural olarak vergi kaçırmaktır. Ancak kanun koyucu bu eylemlerin vergi kaybına neden olmalarının ötesinde kamu idaresini aldatıcı niteliğini göz önünde tutarak suç olarak düzenlemiştir. Bu düşünce çerçevesinde suçun oluşması için vergi kaybının doğması şartı aranmamıştır. Diğer bir ifade ile suçun unsurları arasında vergi kaçırma amacı ve sonucu yer almamaktadır. Dolayısı vergi kaçakçılığı şekli suç olarak düzenlenmiştir.

³ Bkz. Prof. Dr. Bahri ÖZTÜRK, Doç. Dr. Mustafa Ruhan ERDEM, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Ankara, 2006, s. 51.

⁴ Bir suçun saiki ile kasit unsuru birbirinden ayrı iki kavramdır. Saik, failin suçun işlenmesi ile elde etmeyi amaçladığı şey iken, kasit suçun yapısal unsurlarından biridir. Bununla birlikte kimi zaman saik suçun ağırlatıcı nedeni olarak düzenlenmektedir. Örneğin kan gütme saiki ile öldürmede suçun kasit unsuru bilerek ve isteyerek öldürmedir. Ancak öldürmedeki saik kan gütme olursa failin cezası artırılır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 ve 360 ıncı maddelerinde “vergi kaçakçılığı suçları” ile ilgili hükümler bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanununun⁵ 276 ncı maddesi ile değişik 359 uncu maddesi⁶ şu şekildedir:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulu-

nan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez”.

Vergi Usul Kanununun 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanununun 277’nci maddesi ile değişik 360 ıncı maddesi ise şu şekildedir:

“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir”.

Vergi kaçakçılığı suçları eylemlerin ağırlık derecesine göre üçe ayrılmıştır. Maddenin “a” bendinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunun tipik hareketleri,

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

⁵ Bu kanun temel ceza kanunlarında yapılan değişikliklerin ceza hükmü içeren özel kanunlara uyarlanması amacıyla kabul edilmiştir.

⁶ Çalışmamızın konusu itibariyle 5728 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelere değinilmemiştir.

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,

- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek⁷ veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge⁸ düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

Şeklinde, seçimlik olarak belirlenmiştir. Yani suç seçimlik hareketli olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle tipik fiillerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi halinde suç işlenmiş sayılacaktır.

Suçun oluşumu, TCK madde 21 ve 22 nci maddesi hükümlerine göre kanunda aksine bir hüküm olmadığı müddetçe kastın varlığına bağlı olduğundan ve vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işleneceğine dair açık bir hüküm olmadığından, bu suç da ancak kastla işlenebilir.

359 uncu maddenin “a” bendinde düzenlenen suçun yaptırımı, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası şeklinde tayin edilmiştir.

359 uncu maddenin “b” bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun tipik fiilleri;

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri;

- Yok etmek,

- Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte⁹ olarak düzenlemek,

- Bu belgeleri kullanmak

Şeklinde seçimlik olarak belirlenmiştir.

Maddenin “a” bendi için yapılan açıklamalar burada da geçerlidir. Ancak bu suçun cezası üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası şeklinde belirlenmiştir.

Maddenin “c” bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun tipik fiilleri ise;

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri;

- Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,

- Bu belgeleri bilerek kullanmak,

Şeklinde belirlenmiştir.

Maddenin “a” bendi için yapılan açıklamalar burada da geçerlidir. Ancak bu suçun cezası iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak tayin edilmiştir. Ancak hükümde “belgeleri bilerek kullanmak” ifadesine yer verildiğinden, kullanma suçunun olası katla işlenmesi mümkün değildir.¹⁰

Maddede, Kanunun 371 inci maddesindeki şartlara uygun olmak şartıyla etkin pişmanlık

⁷ Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

⁸ Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

⁹ Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

¹⁰ TCK madde 21/2’ye göre, kişinin suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Fiilin bilerek ve istenerek işlenmesi halinde ise doğrudan kasttan söz edilir. Detaylı bilgi için bkz. Bkz. Prof. Dr. Bahri ÖZTÜRK, Doç. Dr. Mustafa Ruhan ERDEM, age., s. 198 vd.

hükmüne yer verilmiş ve vergi kaçakçılığı nedeniyle bu maddede yer alan cezaların 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Zira müsadere konusu özellikle bu nedenle önem taşımaktadır.

VUK madde 360'da ise kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, bunlar hakkında verilecek cezanın yarı oranında indirileceği hükmüne bağlanmıştır.

3- GENEL OLARAK MÜSADERE

12.10.2004 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan ve 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun getirdiği önemli reformlardan biri de müsadere alanında olmuştur. Kanunun genel hükümler kitabının, yaptırımlar başlıklı üçüncü kısmının, güvenlik tedbirleri başlıklı ikinci bölümünün 54 ve 55 inci maddelerinde müsadereye yönelik hükümler bulunmaktadır. 54 üncü maddede "eşya müsadere", 55 inci maddede ise "kazanç müsadere" düzenlenmiştir. 54 üncü maddede esasen mülga 765 sayılı TCK'nın 36'ncı maddesine tekabül etmektedir. 55 inci madde ise yeni bir düzenlemedir.

Türk Ceza Kanununun Eşya müsadere başlıklı 54 üncü maddesi şu şekildedir:

(1) İyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsadere hükmolunur. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir.

(2) Birinci fıkra kapsamına giren eşyanın, ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi

veya müsadere sinin başka bir surette imkânsız kılınması hâlinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsadere sine karar verilir.

(3) Suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suçta nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı anlaşıldığında, müsadere sine hükmedilmeyebilir.

(4) Üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşya, müsadere edilir.

(5) Bir şeyin sadece bazı kısımlarının müsadere si gerektiğinde, tümüne zarar verilmeksizin bu kısmı ayırmak olanaklı ise, sadece bu kısmın müsadere sine karar verilir.

(6) Birden fazla kişinin paydaş olduğu eşya ile ilgili olarak, sadece suçta iştirak eden kişinin payının müsadere sine hükmlenir.

Bu hükmün mülga TCK'nın 36'ncı maddesine ikame edilmek üzere getirilmiş bir hükümdür. Bunun 36'ncı madde hükmünden farkları özetle şu şekilde sıralanabilir.

1- 36'nci maddede "cürüm veya kabahatte..." ifadesi kullanılmışken bu hükümde "kasıtlı bir suçun ..."ifadesine yer verilerek, müsadere nin ancak kasıtlı suçlarda mümkün belirtilmiştir. Nitekim Yargıtayın 05.01.1944 tarihli İçtihadı Birleştirme Kararında da 36'nci maddenin sadece kasıtlı suçlarda uygulanabileceği kabul edilmiştir. Hükümdeki ifadenin amacı bir nevi uygulamaya kanuni açıklık getirmektir. Ayrıca Ceza Hukukunda yapılan reformlarla beraber, kabahatler suç olmaktan çıkartılarak, Kabahatler Kanununda düzenlenmiş olduğundan, kabahat karşılığı "müsadere" yaptırımının uygulanması mümkün değildir.

2- Mülga 36'nci maddeye göre suçta kullanılmak üzere hazırlanan eşya otomatikman

müsadereye tabi iken, 54 üncü madde hükmüne göre, suçta kullanılmak üzere hazırlanan eşyanın kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlikeli olması gerekir. Suçta kullanılmak üzere hazırlanan eşya, henüz suçta kullanılmamış, eşyadır. Suçun işlenmesine tahsis edilen eşya ise sahte para basmak için oluşturulan tertibat gibi salt suçun işlenmesi için oluşturulan, ayrılan eşyadır. Bu noktada suçta kullanılmak üzere hazırlanan eşyadan farklıdır.

3- Mülga 36'ncı maddeye göre müsadereye tabi eşyanın herhangi bir şekilde müsaderesinin imkânsız olması halinde (yok olma, elden çıkarma vs.) müsadere hükmü uygulanamaz hale gelirken, bu hükme göre müsadere edilemeyen eşyanın değeri kadar para tutarının müsaderesine hükmolunur.

Ayrıca bu hükmün 3, 5 ve 6'ncı bent hükümlerine, mülga 36'ncı maddede yer verilmemiş olmakla birlikte, doktrin ve yargı içtihatlarıyla bu hükümler uygulama alanı bulmaktadır. Yeni Ceza Kanununun 54 üncü maddesi ile doktrin ve yargı içtihatları ile doldurulan kanun boşluğu giderilmiştir.

Eşya müsaderesi, kaçakçılık suçlarında uygulama alanı bulabilecek bir hükümdür. Çünkü düzenlenen sahte belgeler, faturalar vs. suçta kullanılan eşya vasfını taşımaktadır.

Müsadere alanında reform niteliğinde olan hüküm ise "Kazanç müsaderesi" başlıklı 55 inci maddedir. Madde hükmü şu şekildedir:

(1) 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 müsaderesine karar verilir. Bu fıkra hükmüne göre müsadere kararı verilebilmesi için maddî menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir.

(2) Müsadere konusu eşya veya maddî menfaatlere elkonulmadığı veya bunların merciine teslim edilmediği hâllerde, bunların karşılığını oluşturan değerlerin müsaderesine hükmedilir.

Yukarıda değinilen 54 üncü madde hükmü, mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 36'nci maddesinde bir takım değişiklik ve yenilikler getirmesine rağmen, Kazanç müsaderesi başlıklı 55 inci madde Ceza Kanunun Genel hükümlerine eklenen yeni bir düzenlemedir. Bu nedenle ceza hukukunda önemli bir boşluğu doldurmaktadır.

Mülga 36'nci madde, suç gelirlerini hedefleyen, suç failinin suç vesilesiyle elde ettiği zenginliği ondan geri almayı amaçlayan bir madde olmayıp, suçla doğrudan bağlantısı olan eşyaların oluşturduğu tehlike veya suçun cezası olarak müsadereyi öngörmektedir. Bu nedenle özel bir takım kanuni düzenlemeler (4208, 4422 sayılı Kanunlar gibi) haricinde hukukumuzda suçtan kaynaklanan gelirin müsaderesini düzenleyen bir hüküm bulunmamakta, bu alanda önemli bir kanun boşluğu bulunmaktadır.

55 inci madde hükmüne göre; suçun işlenmesi ile elde edilen (örneğin uyuşturucu kaçakçılığı suçundan elde edilen), suçun konusunu oluşturan (örneğin hırsızlık malı) ve suçun işlenmesi için sağlanan (örneğin kiralık katile verilen para) maddî menfaat ve değerler müsadere edilir. Suçun işlenmesi ile elde edilen, suçun konusunu oluşturan veya suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaat ve değer, değerlendirilmiş veya dönüştürülmüş ise bunun sonucunda ortaya çıkan değer müsadere edilir. Örneğin uyuşturucu kaçakçılığından failin elde ettiği 1 milyon USD ile ev ve araba alması halinde, dönüştürülmüş değer olan ev ve araba müsadere edilir. Aynı şekilde söz konusu para hisse senedine dönüştürüldüğünde, bu hisse senetleri müsadere edilir. Ayrıca madde hükmüne göre bu şekilde dahi müsadere

imkânsız olursa, elde edilen suç gelirinin karşılığını oluşturan değerler müsadere edilir. Buna değer bazlı müsadere denir. Örneğin gasp suçunun konusunu oluşturan paranın izi bulunamadığı veya tüketildiği için müsadereyi imkânsız hale gelirse, failin malvarlığından buna tekabül eden değerler müsadereye tabi tutulur. Bu şekilde müsadere edilen değer yasal yollarla elde edilmiş olabilir. Diğer bir ifade ile müsadereye tabi tutulan malvarlığı değerinin kaynağına bakılmaz.

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.

Madde hükmü isabetli bir şekilde suçtan elde edilen, suçun konusunu oluşturan veya suç için sağlanan maddi menfaat ve değerlerin müsadere-sini, maddi menfaat ve değerlerin suç mağduruna iade edilmemesi şartına bağlamıştır. Nitekim bazı suçlar mağdurun maddi menfaatlerini ihlal etmektedir (hırsızlık, yağma, dolandırıcılık gibi). Bu suçlardan elde edilen menfaatler üzerinde de öncelikle suç mağdurunun hakkı bulunmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu bu tip suçlarda öncelikle mağdurun kaybettiği maddi menfaatlerin iadesini öngörmekte, bu mümkün olmasa müsadereyi devreye sokmaktadır. Bu şart, aşağıda irdede-yeceğimiz üzere konumuz açısından büyük önem taşımaktadır.

Suç gelirinin müsadere-sinin öngörülmesi ile birlikte özellikle örgütlü suçlarla mücadele önemli bir adım atılmıştır. Zira günümüzde yasal sistemleri önemli ölçüde tehdit eden suç örgütleri-nin temel saiki suç geliri elde etmektir. Ayrıca terör örgütleri açısından da suç gelirleri, faaliyetlerinin devamı için önemli bir yer tutmaktadır. Suç gelirleri ile mücadele edilmeksizin örgütlü suçlulukla ve terör örgütleri ile mücadelenin

ayaklarının yere basmayacağı günümüzde ulus-lar arası alanda da su götürmez bir gerçek olarak kabul edilmektedir. Nitekim aklama suçu ile mücadele de bu kapsamda büyük önem taşımaktadır. Çünkü aklama suçunun temel saiki de suçtan elde edilen gelirin kaynağını gizlemek ve buna yasal gelir görünümü kazandırmaktır. Bir ülkede yolsuzluk, örgütlü suçluluk ve terör daima birbirini tetikleyen tehlikelerdir. Örneğin gümrükler-de yaşanan yolsuzluğun terör örgütünün işlerini kolaylaştıracağı, ya da uyuşturucu kaçakçılığı yapanların terör örgütüne muazzam paylar ayırdıkları hiçbir zaman unutulmamalıdır. Ayrıca kayıt dışılığın suç gelirleri ile mücadelede bir ülkeyi en fazla zor durumda bırakacak olgulardan bir olduğu da unutulmamalıdır.

4- VERGİ KAÇAKÇILIĞINDAN ELDE EDİLEN GELİRİN MÜSADERESİ SORUNU

Vergi Kaçakçılığını, vergi ziyayı ve usulsüzlük-ten ayrılan temel nokta, bunun suç olmasıdır. Yani yaptırımının idari para cezası değil, hapis cezası olmasıdır. Hapis cezası içermesinin nedeni, Devlet Hazinesinin zarara uğratılması değil, bu eylemlerin kamu idaresinin aldatılması suretiyle kamu düzenini bozucu nitelikte olmalarıdır. Nitekim bu eylemler neticesinde vergi kaybının oluşması halinde 344. maddede düzenlenen vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanacağı hüküm altına alınarak, suçun oluşumu için vergi kaybının oluşması şartına gerek olmadığına bir kez daha altı çizilmiştir. Esasen vergi kaçakçılığı suçu büyük ölçüde belgede sahtecilik suçunun özel görünümü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi kaçakçılığında vergi kaybının oluşması halinde, hapis cezasının yanında, (faizi ile birlikte) vergi tahakkuk ettirilmesi ve vergi ziyayı cezasının kesilmesi, müsadere açısından bir takım sonuçlar doğurmaktadır.

Bu noktada tartışılması gereken konu vergi kaçakçılığından elde edilen gelirin, suç geliri olarak nitelendirilerek müsadere edilip edilemeyeceğidir.

Vergi ziyayı VUK'un 341. maddesine göre; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini, ifade eder. Nitekim aynı Kanunun 344. maddesinde vergi ziyayı suçunun cezası, ziya uğratılan verginin bir katı ve gecikme faizidir. Ancak vergi kaybı madde 359'da yazılı fiiller nedeniyle oluşmuşsa ziya uğratılan verginin 3 katı (bu suça iştirak edenlere ise 1 katı) şeklinde uygulanır. Vergi ziyayı cezasının hukuki niteliğine bakıldığında bunun kabahat yaptırımı olduğu açıktır. Vergi idaresi bu durumu tespit edip, cezayı kendisi tayin eder. Yani vergi ziyayı cezasının uygulanması için mahkeme kararına gerek yoktur.

Vergi kaçakçılığından elde edilen gelire, bir Ceza Hukuku yaptırımı olan müsadere açısından bakıldığında ise, bu suçtan elde edilen gelir iki şekilde karşımıza çıkar. Suç geliri ya mükellefin kaçakçılık dolayısıyla ödemediği vergidir. Ya da 359 uncu maddenin "c" bendinde düzenlenen filer nedeniyle elde edilen gelirdir. Örneğin naylon faturanın satımı sonucu elde edilen gelir.

Bu nedenle vergi kaçakçılığında suç gelirini 1) vergi ziyayı yaratan gelir, 2) vergi ziyayı yaratmayan gelir olmak üzere ikiye ayırmak gerekir. Zira kaçakçılığının vergi ziyayı yaratması halinde, hem (faizi ile birlikte) ödenmemiş vergi tahakkuk ettirilecek hem de VUK 341 vd. hükümlerine göre

re "vergi ziyayı cezası" kesilecektir. Nitekim kaçakçılıkta bu ceza mükellef için üç kat, iştirak edenler için ise bir kat olarak belirlenmiştir. Ancak vergi ziyayı yaratmadan gelir elde edilen kaçakçılık suçlarında (örneğin naylon faturanın satışından elde edilen gelir) vergi kaybı oluşmadığı için vergi ziyayı cezasının uygulanması mümkün değildir. Dolayısıyla bu durumda TCK 55 inci madde hükümlerinin işletilerek elde edilen gelirin müsadere edileceğinde tereddüt bulunmamaktadır.

Asıl sorun karşımıza kaçakçılıktan elde edilen gelirin aynı zamanda vergi kaybına neden olması halinde çıkmaktadır. Örneğin mükellef defter ve belgelerde **oynama** yapmak suretiyle 1.000 TL vergi ödeyeceğine 100 TL vergi öderse aradaki 900 TL'lik fark hem vergi kaybı hem de suç geliri¹¹. Bu durumda kişiye hem vergi ziyayı cezasını hem de müsadereyi uygulamak mümkün müdür? Bilindiği üzere Ceza Hukukunda bir fiilden ötürü kişiye ancak tek ceza verilebilir. Ancak bu prensip, bir kişiye aynı fiilinden ötürü hem Ceza yaptırımının hem de idari veya hukuki yaptırımın uygulanamayacağı anlamına gelmez. Örneğin bir kimse diğerini öldürdüğü takdirde hem Ceza Hukuku yaptırımlarına hem de Borçlar Hukuku yaptırımlarına maruz kalabilir. Aynı şekilde bir memurun görevini kötüye kullanması halinde hakkında hem Ceza Hukuku hem de İdare Hukuku yaptırımları uygulanır. Bu nedenle hem vergi ziyayı cezasının hem de müsadereyi uygulanmasının mümkün olduğu izlenimi uyanmaktadır. Bununla birlikte, yukarıda irdelenen kazanç müsadereğinde, müsadere hükmünün uygulanabilmesi

¹¹ Her ne kadar bu suçun işlenmesi suretiyle failin aktifinde bir artış olmasa da, pasifteki artışın önüne geçmek de gelir olarak nitelendirilmelidir. Zira malvarlığı kişinin aktif ve pasifleri toplamından oluşur. Malvarlığının artışı iki şekilde sağlanır. 1) aktiflerin artırılması, 2) pasiflerin azaltılması. Pasifin azalması da malvarlığında artışa neden olduğundan, bu yöndeki eylemler de gelir olarak düşünülür.

için maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerektiğinden söz edilmişti. Bu koşulun uygulanmasının neden elbette suçtan elde edilen gelirin öncelikle suçun mağduruna iadesini sağlamaktır. Örneğin hırsızlıktan elde edilen 1.000 TL, suç geliri olup, TCK 55 inci madde kapsamında telakki edilebilecekse de, 55 inci madde hükmüne göre bu gelir müsadere edilmeyip, suçun mağduruna iade edilecektir. Diğer bir ifade ile bu durum müsadere yaptırımının önkoşuludur. Ancak örneğin uyuşturucu kaçakçılığı gibi bir takım suçların belirli kişi mağduru yoktur. Bunlara mağduru olmayan suçlar da denir. Uyuşturucu suçundan elde edilen gelirin belli bir mağduru olamayacağı için bu ön şart gerçekleşmiş olduğundan suç geliri müsadere edilebilecektir.

Konuya kaçakçılık suretiyle meydana gelen vergi ziyayı yani vergi kaybı açısından bakıldığında, öncelikle bu suçun bir mağdurunun olup olmadığının tespiti gerekir. Eğer kaçaklıktan herhangi bir gelir elde edilmemişse bu suçun mağduru kamu olur. Ancak hazinenin herhangi bir maddi kaybından veya maddi mağduriyetinden söz edilemez. Ancak kaçakçılıktan ötürü vergi kaybının doğması halinde, Devlet Hazinesi bundan mağdur olmuştur. Çünkü Anayasa ve kanunlar uyarınca alması gereken gelir (vergi) kendisinden kaçırılmıştır. Bu nedenle de kanaatimizce hazine bu suçun mağduru olur. VUK hükümlerinde Hazinenin bu kaybı (faizi ile birlikte) vergi tahakkuku suretiyle giderilmiş olmaktadır. Ayrıca faile vergi ziyayı cezası kesilecektir. Yani hazinenin suçtan ötürü meydana gelen maddi kaybı tefi edilecek, suç geliri mağdura iade edilecektir. Bu suretle, kanaatimizce kazanç müsadere hükmünde yer alan "maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi" şartı gerçekleşmeyecek, yani kazanç müsadere hükmü uygulanamayacaktır.

5- SONUÇ

Kamu Hukukunun bir dalı olan Vergi Hukuku kurallarının uygulanmasının etkinliğini sağlamak amacıyla ve yine bu krallara aykırı davranışların yarattığı zarar ve zarar tehlikesinin boyutları nedeniyle Vergi Hukuku ile Ceza Hukuku ve Kabahatler Hukukunun ilişki içerisinde olması doğal bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Hukukunun Ceza Hukuku ile olan ilişkisinin bir yansıması kendini kaçakçılık suçlarının düzenlenmiş olduğu 359 uncu maddesinde göstermektedir. Bu suç nedeniyle elde edilen gelirin suç geliri olduğu hususunda herhangi bir tereddüt de bulunmamaktadır. Zira kaçırılan vergi nedeniyle failin pasifinde artış engellenmiş olmakta, yani malvarlığında artış sağlanmaktadır. Bu nedenle ilk bakışta söz konusu gelirin müsadereyesinin gerektiği kanaati doğmaktadır. Bu kanaatin, kaçakçılık suretiyle elde edilip de, aynı zamanda vergi kaybı yaratmayan fiillerde yerinde olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Örneğin bir kimsenin, naylon fatura bastırıp bunu para karşılığı bir takım mükelleflere satması halinde, kaçakçılık dolayısıyla gelir elde edilmekte, ancak bu gelir herhangi bir vergi ziyasına sebebiyet vermemektedir. Dolayısıyla bu gelirin TCK 55 inci madde kapsamında müsadere edilmesi gerekir. Ancak kaçakçılık suretiyle elde edilen gelirin aynı zamanda vergi kaybı yaratması halinde farklı bir hal ortaya çıkar. Çünkü bu durumda, VUK hükümlerine göre kaçırılan vergi (faizi ile birlikte) tahakkuk ettirilir ve bunun yanında vergi ziyayı cezası uygulanır. Yani suçun mağduru olan Hazine kaybettiği geliri geri alır. Nitekim TCK 55 inci madde göre, suç gelirinin müsadereyesinin bir şartı, "maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi"dir. Hâlbuki Hazine kaybettiği gelirin geri alınabilmesi nedeniyle bu şart gerçekleşmemiş olacaktır. Bundan hareketle

Kanaatimizce, vergi ziyaı doğuran vergi kaçakçılığı suçlarında, kazanç müsadereci hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Kaynakça:

1- Bkz. Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU, Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ, Prof. Dr. Metin TAŞ, Prof. Dr. Recai DÖNMEZ, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006.

2- Prof. Dr. Bahri ÖZTÜRK, Doç. Dr. Mustafa Ruhan ERDEM, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Ankara, 2006

3- Erhan GÜNAY, Olası Kast-Bilinçli Taksir, Öldürme ve Yaralama Kastı, Ankara 2007

4- Doğan SOYASLAN, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1998

5- Engin AKIN, Kayıtdışı Ekonomi, Vergi Suçları, Karapara İlişkisi, Yaklaşım Dergisi, yıl: 2005, ay: 12

6- Engin AKIN, 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanununda Ceza Sistemi, Yaklaşım Dergisi, yıl: 2005, ay: 10

7- Engin AKIN, Türk Ceza Kanununa Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları, Yaklaşım Dergisi, yıl: 2006, ay: 11