

KANUNLARLA YASAKLANMIŞ İŞLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE KAZANÇ MÜSADERESİ

Arş. Gör. Muhammet DURDU*

ÖZET

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması vergilendirmeyi nasıl etkileyecektir? Bu hususta Vergi Usul Kanunu, 9 uncu maddesinde açıkça, vergilendirmeyi etkilemeyeceği yönünde düzenleme yapmıştır. Fakat konusu suç olan veya kabahat teşkil eden bir fiil sebebiyle elde edilen gelirin vergilendirilmesi çeşitli sakıncalar doğurmaktadır. İlk başta, vergi hukuku, kanunla yasaklanmış fiilleri aklamış gibi bir izlenim ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu tür kazançlar hakkında kazanç müsaderesi veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirinin uygulanması, fail hakkında, gerçekten bir kazanç elde etmeden vergi ödemesini gerektirebilmektedir. Bu husus caydırıcılık açısından faydalı gibi görünse de, vergiyi bir tür caydırıcılık unsuru olarak görmenin doğru olmadığı vurgulanmıştır. Ayrıca suç işlemiş bile olsa, bir kişi hakkında müsadere veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi neticesinde iktisadi bir kazanç olmadan vergilendirme yapılması, vergi adaletine ve mülkiyet hakkına aykırı bir durumdur. Zira ekonomik yaklaşım ilkesi gereği duruma iktisadi açıdan bakılırsa, kazanç müsaderesine veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine tabi tutulan bir gelir ortadan kalkmıştır ve vergilendirilecek bir kazanç yoktur.

Anahtar Kelimeler: Vergiyi Doğuran Olay, Müsadere, Kazanç Müsaderesi, Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, Ekonomik Yaklaşım.

* Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, mdurdu@erbakan.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4912-4410, (Geliş Tarihi: 03.02.2020-Kabul Tarihi: 12.03.2020).

TAXATION OF WORKS PROHIBITED BY LAW AND CONFISCATION OF EARNINGS

ABSTRACT

How will the tax-prohibited event affect taxation? In this regard, Article 9 of the Tax Procedures Law explicitly states that it will not affect taxation. However, the taxation of income from a criminal offense or misdemeanor has several drawbacks. At first, it gives the impression that tax law justifies acts prohibited by law. Furthermore, the application of a confiscation or transfer of ownership to such gains may require for the perpetrator to tax payment without actually making a profit. Although this may seem useful in terms of deterrence, it is emphasized that it is not right to regard tax as a form of deterrence. In addition, even if he committed a crime, taxation without an economic gain as a result of confiscation or transfer of property to a public is contrary to tax justice and property rights. Because, from an economic point of view, in accordance with the principle of economic approach, income subject to confiscation or transfer of ownership to the public has disappeared and there is no taxable income.

Keywords: Tax Incidents, Confiscation, Confiscation of Earnings, Transfer of Ownership to the Public, Economic Approach.

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 9/2 hükmüne göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması vergilendirmeyi etkilememektedir. Bir faaliyetin “*kanunlarla yasak edilmiş olma*”sı farklı şekillerde tezahür edebilir. İlk olarak mezkûr kazancın elde edildiği faaliyet suç olarak ihdas edilip karşılığında diğer müeyyidelerin yanında kazanç müsaderesi uygulanabilir. İkinci olarak bu faaliyet kabahat olarak düzenlenip elde edilen kazanç hakkında mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari yaptırımını uygulanabilir. Son olarak kazancın elde edildiği faaliyet kabahat olarak düzenlenmekle birlikte, kazanç hakkında herhangi bir müeyyide öngörülmemiş olabilir. Vergi Usul Kanunu'nun mezkûr düzenlemesi karşısında tüm bu durumlarda vergilendirme gerçekleşecektir. Fakat başka bir hukuk dalının yasakladığı bir faaliyeti vergi hukukunun her şey normalmiş gibi vergilendirmesi doktrinde tartışmalar oluşturmuştur.

Kanunlarla yasaklanmış bir faaliyetten elde edilen kazancın vergilendirilmesi, “*vergilendirilmiş kazanç kutsaldır*” sloganına aykırılık oluşturmakta mıdır? Konusu suç veya kabahat teşkil eden bir faaliyetten elde edilen kazancın, kazanç müsaderesi veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yoluyla failin elinden kamu lehine alınması ve bu kazanç hakkında aynı zamanda vergi hukuku kurallarının uygulanması ne tür sonuçlar doğurur? Bu tür faaliyetlerin vergilendirme dışında tutulması vergide adalet ilkesine aykırılık oluşturur mu? Bu konuda ortaya çıkan bu ve benzeri tartışmalar hususunda doktrinde bir uzlaşmaya varılamadığı görülmektedir. Bu çalışmada bu tartışmalara yeni bir bakış açısı kazandırmak amaçlanmaktadır.

Çalışmada, suçta kullanılması veya benzeri sebeplerle eşya müsaderesine veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilen eşyaların, servet vergilerinin akıbeti hususuna girilmemiştir. Bu hususta bir muktezada vergi idaresinin, kanaatimizce haklı olan görüşü verilmekle yetinilmiştir.

Çalışmada ilk olarak ceza hukuku ve kabahatler hukuku muvacehesinde kazanç müsaderesi ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması durumunda vergilendirmenin nasıl etkileneceği araştırılmıştır. Sonuç olarak kanunlarla yasaklama durumunun niteliğine göre ayrıma gidilmesi

gerektiği, her durum için kendine özgü vergi kurallarının uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

I. KAZANÇ MÜSADERESİ VE MÜLKİYETİN KAMUYA GEÇİRİLMESİ

Müsadere, kanuni bir yetkiye dayanılarak bir malvarlığının sahibinden veya zilyedinden alınarak kamu mülkiyetine geçirilmesini ifade eder¹. Doktrinde başka bir tanıma göre ise işlenen bir suç sebebiyle, kanuni kaideler muvacehesinde, kişinin bir şey üzerindeki mülkiyet hakkının sona erdirilerek mülkiyetin devlete veya diğer kamu tüzel kişilerinden birine geçirilmesidir². Bir başka tanıma göre ise müsadere, bir suçla ilgili olan eşyanın veya kazancın mülkiyetinin devlete geçmesi anlamına gelir³. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na göre müsadere; *“kanunda yazılı durumlarda belirli malların mülkiyet hakkının sahiplerinden alınarak devlete geçmesini sağlayan bir güvenlik tedbiridir”*⁴. Müsaderede amaç, kamulaştırmada olduğu gibi kamunun ihtiyacı olan bir şeyi kamu mülkiyetine geçirmek değil, işlenen suç karşısında bir yaptırım uygulamaktır⁵. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ise, Kabahatler Kanunu'nun 18 inci maddesinde düzenlenen ve konusu kabahat olan şeyler hakkında uygulanan, müsadere benzeri özelliklere sahip idari bir tedbirdir. Birçok hususta müsadere ile benzer özelliklere sahip olsa da aralarında farklar da vardır.

A. KAZANÇ MÜSADERESİ

1. Genel Olarak Müsadere Kavramı

Müsadere çeşitli açılardan tasniflere tabi tutulmaktadır. Bu ayrımlardan ilki genel-özel müsadere ayrımıdır. Genel müsadere, failin suçla ilgisi olsun

¹ Aslan, Buğra Han (2016) Kazanç Müsaderesi, 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 28.

² Günler, Kemal (2014) “Türk Ceza Hukukunda Müsadere”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 18, S: 3-4, s. 850.

³ İçel, Kayıhan (2014) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 1. Baskı, İstanbul, Beta, s. 627.

⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2012/157, K. 2012/1858, T. 18.12.2012.

⁵ Gedik, Doğan (2016) Müsadere, 2. Baskı, Ankara, Adalet, s. 2.

olmasın tüm malvarlığının müsadere edilmesidir. Özel müsadere ise failin yalnızca suçla ilgisi olan malvarlığının müsaderesidir. Genel müsadere, sadece faili değil failin mirasçılarını da cezalandırmaktadır. Ayrıca siyasi suçlar için yoğunlukla uygulandığı görülmüştür⁶. Bu sebeple uluslararası insan hakları bildirelerinde yasaklanan genel müsadere, Türkiye’de Cumhuriyet tarihi boyunca 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’ndan beri yasaklanmıştır⁷. Bunun yanında 1982 Anayasası’nın 30 uncu maddesine göre; “*kanuna uygun şekilde basın işletmesi olarak kurulan basımevi ve eklentileri ile basın araçları, suç aleti olduğu gerekçesiyle zapt ve müsadere edilemez veya işletilmekten alıkonulamaz*”. Bu hükümde basın organları ile ilgili belirtilen hususlarda özel müsadere de yasaklandığı görülmektedir. Bunun yanında 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu’nun 78. maddesi, genel müsadere cezasını düzenlemektedir ve mer’idir. Mezkûr hükmün bu haliyle Anayasaya aykırı olduğu açıktır.

Müsadere bir başka açıdan ihtiyari-mecburi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrıma göre, suçun işlendiği sabit olduğunda, kanuni düzenlemede, hakime takdir hakkı vermeden müsadere uygulanması öngörülüyorsa mecburi müsadere, suçun işlendiği sabit olmasına rağmen müsadere uygulayıp uygulamama hususunda hakime takdir hakkı sağlanıyorsa ihtiyari müsadere söz edilir⁸. 5237 sayılı Kanun’un sistematüğinde “*müsadere*” veya “*müsadere edilir*” gibi ifadeler kullanıldığı görülmektedir. Bu ifadeler mecburi müsadere sisteminin kabul edildiğini çağırırsa da m. 54 f. 3’te getirilen şu düzenleme ihtiyari müsadere sisteminin benimsendiğini göstermektedir: “*suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suçta nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı*

⁶ Anayasa Mahkemesi’ne göre genel müsadere cezası, demokratik toplum gereklerine aykırıdır: “*İtiraz konusu genel müsadere cezası, sınırlandırmayı aşan, hakkı ortadan kaldıran niteliği ile bu ölçünün dışına taşıdığı gibi, modern ceza hukukundaki gelişmeyle de çelişki yaratmaktadır. Bu durumun demokratik toplum düzeninin gerekleri ile bağdaşmayacağı kuşkusuzdur*”. Bkz: Anayasa Mahkemesi, E. 1987/28, K. 1988/16, T. 03.06.1988, RG: 20.08.1988-19905.

⁷ **Acar, Hüseyin** (2019) “Türk Ceza Hukukunda Müsadere Kurumu”, (Doktora), Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 58.

⁸ **Aslan**, s. 33, 34.

olacağı anlaşıldığında, müsadere sine hükmedilmeyebilir". Bu düzenleme kanun yapma tekniği açısından eleştirilebilir. Zira ayrı bir fıkra halinde böyle bir hüküm ihdas etmektense, "müsadere edilebilir" veya "müsadere olunabilir" şeklinde hükümler ihdas edilseydi, bu fıkranın ihdasına lüzum kalmazdı. Kanunları uygulayacak olan hakîmlerin böyle bir takdir hakkını, suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suçta nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı durumlarında müsadereye hükmetmeme şeklinde kullanması beklenir. Ayrıca yaptırımların orantılı olması gereği de bu sonuca ulaşmamızı sağlayacaktır. Ayrıca hakîme takdir hakkı tanıyan fıkrada sadece suçta kullanılan eşya ile sınırlandırılmış olması eleştiri konusu olmuştur⁹.

Konusuna göre müsadere, eşya ve kazanç müsadere olarak ikiye ayrılmaktadır. Eşya müsadere genel olarak suçla ilgili olan eşyaların, tekrar suç işlenmesini önlemek amacıyla kamu mülkiyetine geçirilmesidir. Kazanç müsadere ise suç işlemek suretiyle elde edilen kazançların kamu mülkiyetine geçirilmesidir. 5237 sayılı TCK'da bu ayrımı esas alarak müsadereyi düzenlemiştir.

Yargıtay ve AYM uygulamasında müsadere kelimesi yerine "zoralmı" kavramının kullanıldığı da müşahade edilmektedir¹⁰. Ancak bu kullanımın yerinde olduğunu söylemek zordur. Zira zoralmı kelime anlamı olarak, bir şeyin mülkiyetinin kamu mülkiyetine geçirilmesinden ziyade, elkoymaya benzer bir şekilde, bir şeyin üzerinde, gerekirse zora dayanarak sahibinin zilyetliğinin sona erdirilmesi anlamını çağrıştırmaktadır¹¹. Ayrıca hukukta teknik bir tabir halini almış kelimelerin yerine Türkçe karşılıklarını üretmek doğru değildir. Böyle durumlarda hukuk terminolojisinde karmaşa ortaya çıkmakta, yeni üretilen kelimeler, ilgili mefhumu ifade etmede eksik

⁹ **Öztürk, Bahri / Erdem, Mustafa Ruhan** (2019) Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 19. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 579; Aşağıda görüleceği üzere müsadere sadece suçta kullanılan eşya ile sınırlı değildir.

¹⁰ Bu kararlara bazı örnekler: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 1975/9-367, K. 1976/22, T. 26.01.1976; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2012/1297, K. 2013/82, T. 05.03.2013; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2014/631, K. 2016/349, T. 11.10.2016; AYM kararına bir örnek: Anayasa Mahkemesi, E. 1995/20, K. 1996/4, T. 01.02.1996, RG: 31.07.1996-22713.

¹¹ Aynı yönde bkz: **Aslan**, s. 27; **Gedik**, s. 7; **Günler**, s. 851.

kalmaktadır. Dünya üzerinde yaşayan dillerin birbirini etkilemesi kaçınılmazdır. Hukuktaki her kavram için yabancı kökenli meşhur olmuş kelimeleri kullanmak yerine “özgün” Türkçe kelime üretmek, Türkçenin zenginliğini de köreltmektedir. Kelimeler üretilerek değil halk tarafından uzun süreler kullanılarak dildeki yerini alır. Küreselleşmenin bu derece yoğunlaştığı bir dönemde, Türkçenin batı veya doğu dillerinden etkilenmesi bir yozlaşma olarak görülmemelidir. Kanaatimizce bu tür faaliyetlerin Türkçeye veya Türk medeniyetine herhangi bir faydası olmayacaktır. Şu hususu da belirtmekte yarar vardır. Burada eleştirilen, var olan Türkçe kelimeleri kullanmak değil, dile yerleşmiş yabancı kökenli kelimeleri dışlamak için kelime üretmektir. Yabancı bir kelimenin anlamını tam olarak ifade eden Türkçe kökenli bir kelime varsa tabii ki Türkçe kelime kullanılmalıdır. Eleştiri konusu yapılan, dilimizi bütün dünya dillerinden soyutlayacağız gibi bir amaçla hareket edilmesidir.

Müsadere ile elkoyma kurumunu birbirine karıştırmamak gerekir. Müsadere ilk derece yargılamasının sona ermesi ve kasıtlı bir suçun işlendiğinin sabit görülmesi üzerine uygulanan yaptırımdır. Elkoyma ise ceza yargılaması sürerken delillerin tespiti ve korunması amacıyla uygulanan bir koruma tedbiridir. Müsadere ile mülkiyet devlete geçerken elkoymada mülkiyet sahibinde kalmaktadır¹². Elkoyma Ceza Muhakemesi Kanunu m. 123 gereği müsadere için bir ön işlem niteliğini kazanabilir. Mezkûr hükme göre eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleri muhafaza altına alınır. Rızaen teslim edilmezse elkonulabilir.

TCK m. 54 f. 1 gereği müsadere sadece kasıtlı işlenen suçlarda mümkündür¹³. TCK’da güvenlik tedbirlerinin uygulanması için failin kusurlu

¹² Öztürk / Erdem, s. 581; Günler, s. 857; Gedik, s. 72, 73.

¹³ Kazanç müsaderesini düzenleyen 55 inci maddede açıkça bu şart aranmasa da, orada da kasıt şartı aranacaktır. Bkz: Artuk, Mehmet Emin / Gökçen, Ahmet / Yenidünya, A. Caner (2014) Türk Ceza Kanunu Şerhi 2. Cilt, 2. Baskı, Ankara, Adalet, s. 1994; Özgenç, İzzet (2015) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 810; Aksi görüşe göre kazanç müsadereyi uygulanabilmesi için kast şartı olmayıp taksirle işlenen suçlarda da kazanç müsadereyi mümkündür. Hatta failin kusurlu olması da şart değildir. Yeter ki fiil hukuka aykırı olsun. Bkz: İçel, s. 632.

olması şart değildir¹⁴. Müsadere için kastın şart koşulması, müsadereyi diğer güvenlik tedbirlerinden farklılaştırmaktadır. Buna karşılık müsadere hükümlerinin uygulanabilmesi için failin cezalandırılması şart değildir. Fail hüküm kurulmadan evvel ölürse, dava zamanaşımı dolarsa, şikâyetten vazgeçme vuku bulursa, uzlaşma sağlanırsa veya genel af çıkarsa kamu davası düşeceği için müsadereye de hükmedilemeyecektir¹⁵. Bu durumda yalnızca niteliğindeki tehlike sebebiyle müsadereye tabi eşyanın müsadere hususunda davaya devam edilecektir. Failin ölümü, şikâyetten vazgeçme veya genel af hüküm verildikten sonra meydana gelirse müsadereyi etkilemeyecek, kamu mülkiyetine geçirilen şey iade edilmeyecek veya verilen hüküm yerine getirilecektir. Özel af ise sadece hapis cezasını kaldırdığı için müsadereye etki etmeyecektir. Failin ön ödemede bulunması kanundaki açık hüküm gereği müsadereye uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir (TCK 75/5)¹⁶. Hukuka uygunluk sebepleri varsa hukuka aykırı bir eylem oluşmayacağı için müsadereye hükmedilemeyecektir¹⁷. Faile ait eşya, kazanç veya kaim değerlerin müsadere edilebilmesi için işlenen suç ile bağlantısının ispat edilmesi şarttır¹⁸.

Fail hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmiş ise Yargıtay uygulamasına göre eşya müsadereye hükmedilmelidir¹⁹. Kanaatimizce kazanç müsadere için de aynı sonuca varılmalıdır. Zira hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilen sanığın suç işlediği sabittir. İşlediği bu suçtan dolayı hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilerek hapis cezasından kurtulsa bile, suçtan elde ettiği kazancın yanına kâr kalması ceza adaletine uymayacaktır²⁰. Kamu davasının

¹⁴ Özgenç, s. 650.

¹⁵ Uzlaşma hususunda farklı görüş için bkz: Aslan, s. 94.

¹⁶ Gedik, s. 243-262.

¹⁷ Aslan, s. 76, 77, 89.

¹⁸ Gedik, s. 221.

¹⁹ Yargıtay 3. Ceza Dairesi, E. 2012/26116, K. 2013/23757, T. 06.06.2013.

²⁰ Aksi görüş için bkz: Güngör, Devrim / Toroslu, Haluk (2016) "Müsadere ve Hükmin Açıklanmasının Geri Bırakılması Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 65, S: 4, s. 1978; Yargıtay'a göre de hükmün açıklanmasının

açılmasının ertelenmesi durumunda, müsadereye tabi eşya var ise bu eşya için de deneme süresi beklenmelidir. Süre iyi hal ile geçirilirse, süre sonunda, niteliği gereği müsadereye tabi eşya dışındaki eşyaların müsadere edilmemesi gerekir²¹. Hapis cezasının ertelenmesi durumunda ise sadece hapis cezasının ertelenmesi söz konusu olduğu için müsadere kararı etkilenmeyecektir²².

2. Kazanç Müsaderesi

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda müsadere, konusu açısından kazanç müsaderesi ve eşya müsaderesi olmak üzere ikili bir ayırım ile düzenlenmiştir. Kanuna göre eşya müsaderesi, kasıtlı bir suç ile alâkası bulunan eşyanın müsaderesidir. Bu alaka farklı şekillerde tezahür edebilir:

- Suçun işlenmesinde kullanılması ile
- Suçun işlenmesine tahsis edilmesi ile
- Suçtan meydana gelmesi ile
- Suçun işlenmesi için hazırlanan eşyanın kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlikeli olması ile²³

Kazanç müsaderesi ise suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine denir. Tanımdan ve TCK m. 55'ten anlaşılacağı üzere, kazanç müsaderesine tabi olan dört çeşit kazanç bulunmaktadır;

- Suçun işlenmesi ile elde edilen menfaatler,
- Suçun konusunu oluşturan menfaatler,
- Suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler,

geri bırakılması kararları müsadereyi de kapsar. Bkz: Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2012/29234, K. 2012/33484, T. 26.12.2012.

²¹ **Gedik**, s. 296.

²² **Gedik**, s. 300.

²³ Bu tür eşyaların suç işlenmemiş olsa bile müsaderesi, güvenlik tedbirlerinin niteliğine uymadığı, bir nevi önleyici polisiye tedbiri olduğu yönünde bkz: **Aydın, Öykü D.** (1993) "Malvarlığına İlişkin Bir Emniyet Tedbiri Olarak Türk Ceza Yasası'nda Müsadere", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 43, S: 1-4, s. 146, 147.

- Bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançlar.

Kazanç müsadereci, modern ceza hukukunda caydırıcılık konusunda çok etkili bir yaptırımdır²⁴. Zira suç işleme niyetine sahip birçok fail, yüksek kazançlar elde etme uğruna bir süre hapiste kalmayı göze alabilmektedir. Ancak suçtan elde ettiği kazancın kamuya geçirileceğini bilen bir fail suç yoluna hiç girmeyebilecektir²⁵.

Ceza hukukunda yaptırımlar, cezalar ve güvenlik tedbirleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Cezalar suç işlemiş bir failin, işlediği suçun karşılığı olarak, ıslah amacıyla ve işlenen suç ile oluşan toplumsal bir tepki olarak verilmektedir. Güvenlik tedbirleri ise toplum için tehlikeli olan, yeni bir suç oluşturma potansiyeline sahip kişilere yönelik olarak uygulanan yaptırımlardır²⁶. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu sistematığında müsadere, güvenlik tedbirleri bölümünde düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme şekli eleştirilmiştir. Zira özellikle kazanç müsaderesinin niteliği cezalara daha yakındır. Mesela suç işleyerek banka hesabında yüksek miktarlar biriktiren bir failin bu hesabındaki paraların müsadere edilmesi, faili cezalandırma amacına

²⁴ Acar, s. 6.

²⁵ Kazanç müsadereci 5237 sayılı TCK'nın kanunlaşma sürecinde tasarı metninde yer almamıştır. Bilahare Komisyon aşamasında eklenmiştir. Komisyon metne kazanç müsaderesini eklerken şu gerekçeye dayanmıştır: "Maddede, suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesini engelleyecek etkin bir yaptırım olarak kazanç müsadereciine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile güdülen temel amaç, suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesinin önüne geçilmesidir. Bu nedenle yeni hükümde kazanç müsadereci kapsamlı bir biçimde düzenlenmiş ve suç işlemek suretiyle veya suç işlemek dolayısıyla elde edilen ekonomik kazançların müsadereci olanaklı hâle getirilmiştir. Böylece, kazanç müsadereci, "karapara 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. Bu hükmün uygulanmasında mağdurun ve iyi niyetli üçüncü kişilerin hakları korunacak, bunlara ait maddi değerler kazanç müsadereciine tabi tutulmayacaktır".

²⁶ Kazanç müsadereciinin lehindeki ve aleyhindeki görüşler için bkz: Aslan, s. 17-24.

Cezanın amacı suçluyu, işlediği suç sebebiyle oluşan kusurundan ibra etmektedir. Bkz: Özgenç, s. 649, 650.

yönelik olarak yapılmaktadır. Bir banka hesabında öylece duran paraların kamu güvenliğini tehdit ettiği, suç potansiyeli taşıdığı söylenemez²⁷. Buna mukabil bu paranın müsadere failin cezalandırılması açısından çok etkin bir yöntemdir. Bu sebeple, her ne kadar TCK'da güvenlik tedbiri olarak düzenlenmiş olsa da, kazanç müsaderecinin ceza niteliğinde bir yaptırım olduğu belirtilmelidir²⁸. Bununla birlikte elde edilen kazancın suçun mağduruna iade edilmesi durumunda kazanç müsaderecinin hükmedilmeyeceğini öngören TCK m. 55 cümle 2 gereğince ceza olma niteliği de zayıflamaktadır. Zira ceza olsaydı, adli para cezalarında olduğu gibi, mağdura iadeden bağımsız olarak kamu adına takibat yapılması gerekirdi. Bununla birlikte müsaderecinin güvenlik tedbiri olarak düzenlenmesi, hükmi şahıslar hakkında cari olmasına vesile olmuştur. Eğer ceza niteliğinde düzenlenseydi, hükmi şahısların cezai mesuliyeti bulunmadığından dolayı hükmi şahıslar hakkında müsadere tatbik edilemeyecekti²⁹.

Kazanç müsadereci pozitif hukukumuzda 5237 sayılı TCK ile girmiştir. Önceki ceza kanunu zamanında kanunda bulunmamasına rağmen Yargıtay uygulamasında kabul edilmiştir³⁰.

²⁷ Failin suçtan elde ettiği kazancı başka bir suçu işlerken kullanabilmesi de mümkündür. Bkz: **Acar**, s. 10.

²⁸ Başka bir görüşe göre suçun işlenmesi için hazırlanan eşyanın kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlikeli olması dışındaki eşya müsadereci ile kazanç müsadereci nitelik olarak güvenlik tedbiri değil cezadır. Bkz: **Gedik**, s. 30, 31.

²⁹ **Günler**, s. 856.

³⁰ “Sanıklardan İbrahim Başbuğ, suç tarihinden sonra kardeşi Ayla Başbuğ adına kiralanan iki adet banka kasasında saklattığı altınların tamamının suç konusu sikkelerin satışından elde edilen para ile alındığı, tüm dosya içeriği ve Ayla Başbuğ’un 22.11.1984 tarihinde polis görevlilerine verdiği ifadeden açıklıkla anlaşılması karşısında: Ayla Başbuğ’un “zapdedilen altınların kendisine ait olduğu, sikke satışından elde edilen para ile altın alındığını bilmediği” yolundaki sonraki beyanlarına itibar edilmemiş, kasalarda bulunan altınların değerinin, İbrahim Başbuğ’un hissesine düşen miktardan fazla olup olmadığını ve bu altınlar arasında Ayla Başbuğ’a ait takılar bulunup bulunmadığının tesbitine gerek görülmemiştir. Taşınır Kültür varlıklarının izinsiz ticaretini yapmak suretiyle elde edilen paraların, bu failin irtikabından husule geldiği; suçtan husule gelen bu paralardan hissesine düşenin zoralmını önlemek için altın alıp saklatan sanık İbrahim Başbuğ’un eyleminin kanuna karşı hile teşkil ettiğini gözönünde tutarak, zapdedilip emanete alınabilen bu para ve altınların tümünün zoralmına karar verilmesinde yasaya aykırı bir yön bulunmadığından, C:Başsavcılığının (3)

TCK'nın 54 üncü maddesinin 2 inci fıkrasına göre, müsadere konusu olan eşyanın ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsaderesinin başka bir surette imkânsız kılınması halinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsaderesine karar verilir. Bu düzenleme ile Türk ceza hukukunda kaim değerın müsaderesi kabul edilmiştir. Şüphesiz bu uygulama yerinde bir uygulamadır. Zira suçtan elde ettiği kazançla fail, çeşitli hukuki ilişkiler içerisinde girerek bu kazançları farklı şekillere tahvil edebilecektir. Mesela suçtan elde ettiği para ile ev satın alan failin sahip olduğu bu ev, suçtan elde ettiği para ile elde etmiş olduğunun ispatlanmış olması kaydıyla müsadereye tabi tutulacaktır.

54 üncü maddenin üçüncü fıkrasında ise, kazanç müsaderesine konu olan şeyin, Türk Medeni Kanunu'nun iyiniyet kuralları uyarınca, üçüncü kişi tarafından iktisap edilmesi halinde, bu kazanımın korunacağı düzenlenmiştir. İyiniyetli üçüncü kişinin hakkının korunması TCK'nın ilk halinde kazanç müsaderesi açısından yer almamıştır. Bilahare 2009 yılında 5918 sayılı Kanun ile TCK'nın 55 inci maddesine eklenen üçüncü fıkra ile kazanç müsaderesi açısından da iyiniyetli üçüncü kişinin hakkının korunması sağlanmıştır³¹. Böyle bir durumda fail hakkında kaim değer müsaderesine gitmek gerekir³².

nolu itiraz nedeni de yerinde görülmemiştir". Bkz: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 1987/9-526, K. 1988/57, T. 22.02.1988. Bununla beraber aksi yönde Yargıtay kararı da vardır. Bkz: **Aykın, Hasan / Okumuş, Banu** (2007) "Vergilendirilmiş Her Kazanç Kutsal Mıdır?" Vergi Sorunları Dergisi, S: 231, s. 144.

³¹ Söz konusu değişikliği yaparken kanun koyucu şu gerekçeye dayanmıştır: "Suçun işlenmesi suretiyle elde edilen ya da suçun konusunu oluşturan eşya bilahare yani suç tamamlandıktan sonra bir başkasının mülkiyetine geçebilir. Eşyayı bu özelliğini bilerek iktisap eden kişinin fiili esasen suç oluşturduğu için, bu durumda kazanç müsaderesine ilişkin hükümlerin işletilmesi bakımından bir sorun söz konusu değildir. Ancak, suçun işlenmesi suretiyle elde edildiğini veya suçun konusunu oluşturduğunu bilmeden Türk Medeni Kanununun koruduğu iyiniyet kuralları (md. 3) çerçevesinde eşyayı iktisap eden kişi bakımından hukuk uygulamamızda bir sorun varlığını halen devam ettirmektedir. 55 inci maddede, kazanç müsaderesiyle bağlantılı olarak da kaim değer müsaderesine ilişkin hükme yer verilmesine rağmen, suçtan elde edilen veya suçun konusunu oluşturan eşyayı suç tamamlandıktan sonra iktisap eden kişinin iyiniyetli olup olmadığına bakılmaksızın elindeki eşyaya elkonulmakta ve hatta eşya müsadere edilmektedir. Büyük bir haksızlığa sebebiyet veren bu uygulamanın önüne geçebilmek amacıyla 55 inci maddesinin ikinci fıkrasına bir cümle eklenmiştir". Komisyon

Bunun yanında elde edilen kazancın bir mağdura ait olması durumunda da kazanç müsadereesine hükmedilmeyecek, haksız kazanç mağdura verilecektir. Eğer müsadere veya elkoyma işlemi yapılmamışsa, mağdura hukuk mahkemesinde dava açma hakkı olduğu bildirilecektir³³.

Kazanç müsadereesi, suçtan elde edildiği ispatlanmış olan ekonomik değerler üzerinde mümkündür. Nitekim Yargıtay kararlarında da bu husus vurgulanmaktadır. Bir kararında Mahkeme; *“Sanık ...'dan elde edilen 550 TL'nin suçun işlenmesinden elde edildiğine ilişkin, kuşkuyu aşan delil bulunmadığı gözetilmeden, iadesi yerine müsadereesine karar verilmesi,... Yasaya aykırı, sanıklar ve müdafilerinin temyiz itirazları bu nedenle yerinde olduğundan, hükümlerin CMUK'nın 321. maddesi gereğince BOZULMASINA”* şeklinde karar vermiştir³⁴. Bir başka kararında ise; *“Sanığın uyuşturucu madde satışından elde ettiği kazancın ne kadar olduğu net olarak tespit edilerek, buna göre sanık hakkında TCK'nın 55. maddesindeki kazanç müsadereesine hükmolunması gerekirken, sanıktan elde edilen paranın tamamının müsadereesine karar verilmesi.... Yasaya aykırı Cumhuriyet savcısı ile sanık ve müdafinin temyiz itirazları bu nedenle yerinde olduğundan hükmün BOZULMASINA”* sonucuna vararak kazanç müsadereesine hükmedilecek miktarın net olarak tespit edilmesini istemiştir³⁵. Şüphesiz kazanç müsadereesi yapılırken, suçtan elde edilen gelirin tam olarak tespit edilmesi, mülkiyet hakkına riayet açısından mühimdir. Ancak sanığın işlediği suçtan ne kadar gelir elde ettiğinin tam olarak tespit edilmemekle birlikte, dosyadaki delillerden suçtan gelir elde ettiği sabit ise, tanık ifadeleri veya banka hesap hareketleri gibi deliller göz önüne alınarak yaklaşık bir miktarın kazanç müsadereesine tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir. Bu düşüncede bile,

aşamasında bu hükmün ikinci fıkrada değil, üçüncü fıkrada bağımsız olarak düzenlenmesine karar verilmiştir.

³² Uygulamada bu yönde davranılmaması eleştiri konusu olmuştur. Bkz: **Özgenç**, s. 812, 813. Aksi görüş için bkz: **Gedik**, s. 240.

³³ **Gedik**, s. 235.

³⁴ Yargıtay. 10. Ceza Dairesi, E. 2018/27, K. 2018/4427, T. 23.05.2018; Yargıtay'ın bu yönde yerleşik içtihadı vardır. Bir başka içtihat için bkz: Yargıtay 10. Ceza Dairesi, E. 2018/1949, K. 2018/7486, T. 30.10.2018.

³⁵ Yargıtay 10. Ceza Dairesi, E. 2016/2256, K. 2017/1455, T. 11.04.2017.

sanığın suçtan belli bir miktar gelir elde ettiğinin dosyadaki delillerle sabit olması ve sanık tarafından işlediği suç sebebiyle ne kadar kazanç elde ettiğinin açıklanmaması gerekir. Böyle bir durumda sanığa, suçtan elde ettiği kazanç miktarını açıklamayarak, müsadere den kurtulma imkânı tanınmaması gerekir. Netice itibariyle, kazanç müsadere sine hükümlenirken, sanığın suçtan gelir elde ettiğinin sabit olması aranmakla birlikte, net kazanç yerine, yaklaşık kazanç müsadere sinin de kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Kazanç müsadere sine hükmedilirken, vergi hukukunda olduğu gibi, failin suç işlerken yaptığı harcamalar indirilecek midir? Şüphesiz, suç işleyen bir kişinin böyle bir hak verilmesi hakkaniyete uygun olmayacaktır. Zira bir kişi suç işleyerek herhangi bir hak elde etmemelidir. Bu sebeple brüt kazancın hepsinin müsadere si gerekir³⁶. Aksine işlediği suç dolayısıyla elde ettiği kazanç değer kazanmışsa, eklenen değer in de müsadere si gerekecektir.

B. MÜLKİYETİN KAMUYA GEÇİRİLMESİ

Failin işlediği suç kabahat niteliğinde ise, işlediği kabahat nedeniyle elde ettiği kazancın akıbeti ne olacaktır? Eski TCK'da kabahat ve suç ayrımı yapılmadan düzenleme yapıldığı için, suçlar için uygulanan müsadere hükümleri kabahatler hakkında da uygulanmaktaydı. 5237 sayılı TCK ile birlikte, kabahatler TCK kapsamından çıkarılmış, 5326 sayılı Kanun ile ayrı bir Kabahatler Kanunu düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nun 18 inci maddesine göre TCK'daki müsadere nin karşılığı olarak Kabahatler Kanunu'nda "mülkiyetin kamuya geçirilmesi" kurumu düzenlenmiştir. Mezkûr hükme göre "kabahatin konusunu oluşturan veya işlenmesi suretiyle elde edilen eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine" karar verilebilir. Maddeden anlaşılacağı üzere, kabahatler için iki tür mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilebilir. Bunlardan ilki kabahatin konusunu oluşturan eşya, diğeri kabahatin işlenmesi suretiyle elde edilen eşyadır. Bunların dışında kabahatler için ayrıca "kazançların mülkiyetinin kamuya geçirilmesi" tedbiri düzenlenmemiştir. TCK'da kazanç müsadere sinin açıkça düzenlendiği nazara

³⁶ Aksi yönde bkz: **Özcan, Onur** (2007) "Çevre Suçlarında Şirketlerin Cezai Sorumluluğu", (Yüksek Lisans) Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 175, 176.

alınırsa, Kabahatler Kanunu'nda, kabahatlerden elde edilen kazançlar hakkında böyle bir düzenleme yapılmamasının anlamı, kabahatten elde edilen kazancın mülkiyetinin kamuya geçirilememesi olması gerekir. Bununla beraber, her ne kadar “eşya” tabiri kullanılmış olsa da, kabahatlerden elde edilen kazanç, Kabahatler Kanunu m. 18'deki “*kabahatin işlenmesi suretiyle elde edilen eşya*” kapsamına sokulması mümkün olabilir. Nitekim Kabahatler Kanunu m. 33 ve 34 gereği, dilencilik ile kumardan elde edilen gelire elkonularak mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilebilmesi için kanunda açık hüküm bulunması gerekir. Bu sebeple kabahatten elde edilen kazancın/gelirin mülkiyetinin kamuya geçirilebilmesi için Kabahatler Kanunu m. 33 ve 34'te olduğu gibi kanunda açık hüküm olması gerekir.

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi, müsadere ile benzer özelliklere sahip olsa da, aralarında farklılıklar da bulunmaktadır. Her ikisinde de nihai olarak şey üzerindeki mülkiyet malikinin elinden çıkıp kamuya geçmektedir. Her ikisinde de kaim değerın müsadere veya mülkiyetinin kamuya geçirilmesi mümkündür. Müsaderenin uygulanabilmesi için bir ceza mahkemesi kararı gerekirken mülkiyetin kamuya geçirilmesi bir tür idari tedbirdir. Bu sebeple idari makamlar tarafından uygulanır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirinin uygulanması için ilgili kabahat hükmünde açıkça düzenlenmiş olması gerekir. Buna mukabil, müsadere TCK'nın genel hükümler kısmında düzenlenmiş olup, lüzumunda ilgili her suç için uygulanabilecektir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarının icra edilebilmesi için ilgili idari kararın kesinleşmesi beklenirken müsadere de böyle bir şart yoktur.

II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN KANUNLARLA YASAKLANMIŞ OLMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 9/2 hükmüne göre “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*”. Bu hüküm ile kişilerin veya vergiye tabi kurumların yaptıkları faaliyetlerin kanuna uygun olmasının veya kanunlara aykırı olmasının, hatta suç teşkil etmesinin vergilendirmeyi etkilemeyeceği vurgulanmıştır. Herşeyden evvel hükmün kanun sistematigi içerisinde düzenlenişine

bakıldığında, eleştiri konusu olduğu görülmektedir³⁷. Zira düzenleme VUK'un "Vergi ehliyeti" başlıklı 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında yapılmıştır. Mezkûr maddenin ilk fıkrasında ise şu hüküm vardır: "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir". Vergiyi doğuran olay ile ilgili bir müessesenin vergi ehliyeti başlıklı bir maddede düzenlenmesi yerinde olmamıştır. Bunun yerine vergiyi doğuran olayı düzenleyen VUK'un 19 uncu maddesinde düzenlenmesi kanun sistematigi açısından daha doğru olabilirdi. Duruma başka bir açıdan bakılırsa, kanun koyucunun VUK'un 9 uncu maddesinde, diğer hukuk dallarındaki kısıtlamaların vergi sorumluluğunu etkilemeyeceğini düzenlemek istediği anlaşılmaktadır. Zira ilk fıkrada medeni hukuktaki ehliyet kurallarının, ikinci fıkrada ise ceza veya idare hukuku kuralları çerçevesinde suç veya kabahat oluşturan fiillerin vergi sorumluluğunu etkilemeyeceği belirtilmiştir. Bu sebeple 9 uncu maddenin başlığı "Vergi mükellefiyeti ve sorumluluğunun kapsamı" olarak düzenlenseydi daha kapsayıcı bir başlık olurdu. Üstelik 8 inci maddenin başlığı "Mükellef ve vergi sorumlusu" olduğu için kanuni sistematige de uygun olurdu.

Kanunlarla yasaklanmış bir işten elden edilen gelirin vergi konusu olabilmesi için, kanunlarla belirlenen vergiyi doğuran olaya uygun olması gerekmektedir³⁸. Mesela rüşvet suçunu örnek vermek gerekirse, bu suç neticesinde bir kazanç elde edilse de, bu kazanç 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m. 2'deki 7 tür kazanç unsurundan herhangi birine dâhil olmadığı için gelir vergisinin konusunu teşkil etmeyecektir³⁹. Buna karşılık, uyuşturucu ticareti ile iştiğal eden bir kimsenin kazancı "ticari kazanç" kapsamına girdiği için gelir vergisine tabi olacaktır. Doktrinde bir görüşe göre, yeni bir gelir oluşturan yasak faaliyetler (mesela uyuşturucu ticareti) gelir üzerinden alınan vergilere tabi olurken sadece ekonomik unsurun el değiştirmesine sebep olan

³⁷ **Taylar, Yıldırım** (2013) "Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", (Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 200, 201.

³⁸ **Çağan, Nami** (1977) "Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler", Prof. Dr. Bülent N. Esen'e Armağan, 1. Baskı, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 84; **Gökçay, Şerif Emre** (2018) Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 429.

³⁹ **Yılmaz**, s. 23.

yasak işlemler (mesela rüşvet ve hırsızlık) gelir üzerinden alınan vergilere tabi olmayacaktır⁴⁰.

Kanunlarla yasaklanmış işlerin vergilendirilmesi, hukuk sistemine bütüncül olarak bakıldığı zaman sakıncalar içermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5 inci maddesi gereği, mükelleflerin, vergilendirme işlemlerini sağlamak amacıyla vergi idaresine verdikleri bilgilerin sır olarak saklanması gerekmektedir. Mükelleflere tanınan bu hak, onların daha güvenle beyanda bulunması için elzemdir. Beyan sistemine dayanan vergilendirmelerde, mükelleflerin vergi idaresine sır saklama hususunda güvenmeleri gerekir. Bu sebeple sağlanan bu hak yerinde bir düzenlemedir. Fakat kanunlara aykırı faaliyet yapan bir mükellefin, yaptıkları işlerin vergilendirilmesini sağlamak üzere vergi idaresine beyanda bulunması üzerine vergi idaresi ne yapacaktır? Vergi mahremiyeti gereği bu bilgiyi soruşturma makamlarına bildirmekten geri mi duracaktır? Mesela uyuşturucu ticareti yapan bir şahıs, bu durumu vergi idaresine bildirerek vergisini ödemek isterse, vergi idaresi, Vergi Usul Kanunu m. 5 gereği sadece vergiyi tahsil etmekle mi yetinecektir yoksa soruşturma makamlarını durumdan haberdar mı edecektir? Bir görüşe göre her türlü kanuna aykırı işlem için vergi mahremiyeti kuralları uygulanarak bilgiler verilmemelidir⁴¹. Katıldığımız ikinci görüşe göre ise konusu suç veya kabahat oluşturan işlemlerin tespit edilmesi durumunda, vergi idaresi tarafından gerekli bildirimlerin yapılması gerekir⁴². Zira hukuk sistemi bir bütündür ve suçu bildirmeme TCK'da ayrı bir suç olarak kabul edilmiştir (m. 278). Ayrıca kamu düzeninin sağlanması için doğru olan yol da budur.

Doktrinde bir görüşe göre, kanunlarla yasaklanmış faaliyetlerden elde edilen kazançlar, muafiyet veya istisna kapsamında kalması sebebiyle vergiden kurtulamayacaktır. Mesela, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu m. 28 gereği

⁴⁰ **Demirci, Azmi** (2010) "Suç Fiilleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK'nın "Elkoyma" ve TCK'nın "Müsadere" Hükümleri Karşısındaki Durumu-I", *Yaklaşım*, S: 209, s. 87, 88.

⁴¹ **Çağan**, s. 104.

⁴² **Ergüney, Halit Kaan** (2014) "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı ile Karşılaştırılması", (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 68, 69; **Demirci**, *Durumu-I*, s. 89, 90.

yasak olmasına rağmen seyyar satıcılık yapan devlet memuru, normalde seyyar satıcılar gelir vergisinden muaf olmasına rağmen, seyyar satıcılık sebebiyle de gelir vergisi mükellefi olacaktır. Bu görüşe göre Gelir Vergisi Kanunu m. 21 gereği, elde ettiği gayrimenkul gelirini beyan etmeyen kişinin, kısmi istisna hükmünden faydalanamayacağı yönündeki hüküm bu sonuca ulaşmada dayanak noktası olmuştur⁴³. Kanaatimizce bu tür bir yorum vergi hukukundaki kıyas yasağına takılacaktır. Başka bir ifadeyle, mükellefin, yaptığı kanuna aykırı fiil sebebiyle elde ettiği gelir, vergiden muaf veya istisna ise, bu durumdan faydalanması gerekir. Aynı yazar haklı olarak, kanunlarla yasaklanmış işlerin çoğunlukla gizli yapılması sebebiyle standart zamanaşımı sürelerine değil, daha uzun sürelerle tabi olması gerektiğini belirtmektedir⁴⁴.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi mükellefiyeti veya sorumluluğunu etkilememesi, kanunlarla yasaklanmış işlemlere hukuki meşruiyet sağlayabilecektir. Buna karşılık kanunlarla yasaklanmış faaliyetler dolayısıyla gelir elde edenlerin vergilendirilmemesi, kanuna uygun surette gelir elde edenlere yönelik haksızlık oluşturacak ve vergi adaletine aykırı olacaktır⁴⁵. Ayrıca kanunlarla yasaklanmış fiillerle elde edilen kazançlar ceza hukukunun konusuna giriyorsa kazanç müsaderesinin, kabahatler hukukunun konusuna giriyorsa mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari tedbirinin konusunu teşkil edecektir. Bununla birlikte kanunlarla yasaklanmış olmasına rağmen bu tür faaliyetlerden elde edilen kazançların müsadere veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirine tabi olmaması da söz konusu olabilir. Bu ihtimallerin vergilendirme üzerindeki etkisinin ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

Uygulamada genellikle suç konusu olması sebebiyle eşya müsaderesine tabi tutulan araçların motorlu taşıtlar vergisinin ne zamana kadar tahakkuk edeceği de tartışma konusu olmuştur. Kazanç ile alakası olmamakla beraber, suçta kullanılması sebebiyle eşya müsaderesine tabi tutulan taşınır-taşınmaz

⁴³ **Taylar**, s. 217, 218.

⁴⁴ **Taylar**, s. 245.

⁴⁵ **Çağan**, s. 83. Doktrinde bir görüşe görüşe göre, kanunlarla yasaklanmış faaliyetlerden elde edilen kazançların vergi dışı bırakılması verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. Bkz: **Taylar**, s. 199.

eşyanın servet vergileri bu çalışmanın kapsamı dışında olmakla birlikte, vergi idaresinin, eşyanın müsadere edildiği tarihe kadar servet vergisi mükellefiyetinin devam edeceği görüşünde olduğunu belirtmekle yetiniyoruz⁴⁶.

A. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN SUÇ TEŞKİL ETMESİ

Konusu suç teşkil eden bir fiil neticesinde elde edilen kazancın vergilendirilmesi, bu suçun işlenmesini engelleyici olmaktan ziyade cesaretlendirici bir vazife görecektir. Gerçekten suç işleyerek kazanç elde eden bir kişinin, bu kazancı bir şekilde vergi idaresi tarafından tespit edilip vergilendirilecek olursa, suç işleyen kişide işlediği suçun devlet nezdinde meşru olduğu algısını doğurabilecektir. Bu misale hukuk tekniği açısından bakılırsa, ceza hukuku ile vergi hukukunun bağımsız hukuk dalları olduğu, bu sebeple birisi tarafından yapılan bir işlemin diğeri için geçerli olmasının zorunlu olmadığı düşünülebilir ve bu tür işlemler hukuka uygun kabul edilebilir. Konuya bir de sıradan vatandaş nazarıyla bakılırsa durum bu kadar basit olmayacaktır. Vatandaş, işlediği suç sebebiyle elde ettiği kazancın, devletin vergi memurları tarafından diğer normal kazançlar gibi vergilendirilmesini, aynı devletin savcılarını tarafından ise suç soruşturması veya kovuşturmasına tabi tutulmasını anlamakta güçlük çekebilir⁴⁷. Aynı zamanda hukuk sistemine (özellikle vergi sistemine) olan güveni sarsılır⁴⁸. Mesela akaryakıt kaçakçılığı yapıp bu faaliyetinden elde ettiği kazancından vergi ödeyen bir kişinin bu şekilde düşünmesi kuvvetle muhtemeldir. Bu

⁴⁶ **Artvin Defterdarlık Gelir Müdürlüğü**, Müsadere edilen araçlarda MTV, Özelge No: B.07.4.DEF.0.08.10.00-08-OZELGE-001-16.

⁴⁷ Konusu suç olan kazançların vergilendirilmesi “*vergilendirilmiş kazanç kutsaldır*” sloganıyla da çelişmektedir. Bkz: **Demirci**, *Durumu-I*, s. 85; **Arslan, Cem Barlas** (2008) “Kanunda Suç Sayılan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, S: 27, s. 131.

⁴⁸ Günlük hayatta imar mevzuatına aykırı yapılan evlerin yıkılması esnasında, evleri yıkılan kişilerin ödedikleri emlak vergisi ve çevre temizlik vergisinden bahisle “*Bu evin vergisini ödedim. Yıkacaksanız neden vergi alındı?*” tepkisi de kişilerin vergi sistemine olan güveninin sarsıldığını göstermektedir. Bkz: **Özyer, Mehmet Ali** (2015) *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 7. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 59; Aksi görüşe göre bu durumda hukuk birliği zedelenmeyecek, tam tersi tahkim edilecektir. Bkz: **Taylar**, s. 236.

sebeple konusu suç teşkil eden fiiller için vergilendirme yapılması hukuk siyaseti açısından yerinde bir davranış değildir⁴⁹. Ayrıca konusu suç olan kazançların vergiye tabi tutulması, bu tür kazançların, meşru faaliyette bulunan bir şirketin veya kişinin meşru kazançları arasına sokularak “aklanması” kolaylaştıracağı belirtilmektedir. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu m. 9’a bir ekleme yapılarak suç soruşturması ve kovuşturmasına tabi olan kazançlar hakkında vergilendirmenin, soruşturma veya kovuşturmanın bitmesine kadar bekletilmesi, bu sürede zamanaşımının da işletilmemesi önerilmektedir⁵⁰.

Konusu suç teşkil eden bir faaliyet sebebiyle elde edilen kazancın vergilendirilmesinin bu tür sakıncalarının yanında, fail açısından da adil sonuçlar doğurduğunu söylemek zordur. TCK m. 55 gereği suçtan elde edilen kazançların kazanç müsaderesine tabi tutularak tamamının devlet mülkiyetine geçirileceği düşünülürse, ortaya fail açısından adil olmayan bir durum çıkacaktır. Buna göre failin, suçtan elde ettiği kazancının tamamı, kazanç müsaderesi ile kamuya geçirilmesinin yanında, bir de artık elinde olmayan bu kazanç sebebiyle vergi ödemesi gerekmektedir. Bu hususta elde edilen kazancın hukuki nitelendirmeye tabi tutularak sonradan ne suretle olursa olsun elden çıkmasının vergilendirmeyi etkilemeyeceği, bu sebeple yapılan vergilendirmenin hukuka uygun olduğu savunulabilmektedir⁵¹. Ancak vergi hukukunda geçerli olan ekonomik yaklaşım ilkesi gereği kazancın iktisadi

⁴⁹ Aynı yöndeki görüş için bkz: **Dura, İsmail Hakkı** (2014) Suç Geliri ve Vergi Arasındaki Romantik İlişki: Gençler Anlaşmış Olsa Da Aileler Razi Değil!, 20.08.2014, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/suc-geliri-ve-vergi-arasindaki-romantik-iliski--gencler-anlasmis-olsa-da-aileler-razi-degil!/94>, (s.e.t. 22.10.2019).

⁵⁰ **Dura, İsmail Hakkı** (2007) “Kara Para Üzerine Yazılması Gerekenler: Vergi Usul Kanunu’nun 9 uncu Maddesine Dair Bir Yaklaşım”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 231, s. 73-79.

⁵¹ Bu düşünceye göre, vergi ile kazanç müsaderesinin koruduğu hukuki yararlar farklıdır. Kazanç müsaderesi ceza hukuku alanında bir müeyyide iken vergi, vatandaşın devlete karşı bir ödevidir. Bkz: **Yılmaz, Hacer** (2018) “Vergi Usul Kanunu’nun 9/2 Maddesi Hükmünün Müsadere ve Ekonomik Yaklaşım Perspektifinden Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi, S: 222, s. 24; **Taylar**, s. 242; **Özfidan, Tahir** (2014) “Müsadere Edilen Gelir Vergilendirilir Mi”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 313, s. 114. Teorik olarak bu görüş doğru olsa da, pratik sonuçları açısından adaletsiz olduğu düşünülmektedir.

niteliğine bakılmalıdır. Bu niteliğe bakıldığı zaman, tamamı kazanç müsadereesine tabi tutulan kazancın iktisadi olarak yok olduğu kabul edilmelidir⁵². Böyle olunca da ortada vergilendirilecek bir gelir kalmamaktadır⁵³. Bu sebeple konusu suç teşkil eden kazanç müsadereesine tabi tutulan kazançların vergi hukukunun konusunu oluşturmaması gerekmektedir⁵⁴. Zira ekonomik yaklaşım ilkesi, sadece kamu lehine uygulanıp, mükellef lehine olan durumlarda göz ardı edilirse haksızlık oluşacağı aşikârdır⁵⁵. Bu açıklamalar bir tarafa, lafzi yorum yapılacak olursa, suçtan elde edilen kazancın kazanç müsadereesine tabi tutulması, onun vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir⁵⁶.

⁵² Doktrinde bir görüşe göre kazanç müsadereesine tabi olan kazanç iktisadi olarak yok olsa da mali olarak varlığını sürdürmektedir ve vergilendirilebilir. Bkz: **Taşdelen** Aziz, (2004) “Vergi Hukuku Kurallarının Kara paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, Türkiye Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, s. 550, 551; Failin işlediği suç sebebiyle elde ettiği kazanç, kazanç müsadereesi vesilesiyle elinden alınsa da, ilk suç işlediği anda elde ettiği menfaat varlığını sürdürmektedir. Bkz: **Gökçay**, s. 450.

⁵³ Aksi görüş için bkz: **Taşdelen**, s. 520. Kazanç müsadereesi sonucu kazanç devlete geçmekle birlikte kazanç sonucu oluşan ödeme gücünün devlete geçmeyeceği yönündeki görüş için bkz: **Yılmaz**, s. 27.

⁵⁴ Bu konuda farklı bir görüşe göre ekonomik yaklaşım ilkesi suçtan elde edilmiş gelirlerin vergilendirilmesini gerektirir. Bkz: **Yılmaz**, s. 19; Eğer işlenen suç sebebiyle kazanç müsadereesine gidilmemişse mezkûr görüşe katılmaktayız. Ancak kazanç müsadereesine tabi olan bir kazancın iktisadi anlamda bir kazanç olmadığını düşünmekteyiz.

Başka bir görüşe göre ise eski ceza kanunu zamanında kazanç müsadereesi olmadığı için konusu suç teşkil eden kazançların vergilendirilmesi yerinde bir uygulama iken 5237 sayılı TCK’yla beraber kazanç müsadereesinin ihdas edilmesi, konusu suç teşkil eden kazançların vergilendirilmesini engellemelidir. Bkz: **Aykın / Okumuş**, s. 147, 148.

⁵⁵ Aksi görüşe göre, suç teşkil edip kazanç müsadereesine konu olan kazançların vergilendirilmesi vergi adaletinin gereğidir. Bkz: **Yılmaz**, s. 29; **Taşdelen**, s. 518; Aynı yönde başka bir görüşe göre kazancın elde edilmesi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli olup, başka hukuk dallarına ilişkin düzenlemeler vergi sorumluluğunu sona erdirmemektedir. Bkz: **Kaya, Murat** (2013) “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”, Uzman Bakış, S: 1, 2013, s. 125.

⁵⁶ **Yılmaz**, s. 22; Dünya uygulamaları da bu yönde ilerlemektedir. Bkz: **Günay, Hamdi Furkan** (2019) “Kanunların Yasak Saydığı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutu: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Örnekleri”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C: 15, S: 176, s. 1742.

Nitekim uygulamada Danıştay bu yönde karar vermektedir. Bir kararında, herhangi bir faaliyette bulunmamasına rağmen fatura keserek komisyon alan kişinin vergi kaçakçılığı suçu işleyerek kazanç elde etmesi durumunda, elde ettiği komisyon ücretlerinin ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması gerektiğini belirtmektedir⁵⁷. İlginç bir Yargıtay kararında ise, tefecilik suçu işleyen kişinin sermayesinin eşya müsadere kapsamında müsadere edileceği, ödünç olarak verilen para nedeniyle kazancın vergi kaybı kısmının Hazine'ye, kalan kısmın ise zarar gören konumundaki gerçek kişiye iade edilmesi gerektiği belirtilmiştir⁵⁸.

Nitekim mevzuatımızda, bu hususta somut bir misal vardır. Gelir Vergisi Kanunu m. 82/2 gereği ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat gelir vergisine tabi iken bu fiil aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'nun 235 inci maddesine göre ihaleye fesat karıştırma suçunu oluşturmaktadır. Bu suç yoluyla elde edilen kazanç Türk Ceza Kanunu m. 55 gereği kazanç müsadere tabi tutulmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu m. 82 gereği vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Aynı yönde, Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesine göre *“Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz”*. Her ne kadar bu hüküm kaçakçılık cezası ve vergi kabahatleri hakkında ihdas edilmiş olsa da, kanun koyucunun bu konudaki siyasetini ortaya koymaktadır. Başka bir açıdan olaya bakıldığında, Gelir Vergisi Kanunu m. 41 gereği, konusu suç veya kabahat teşkil eden fiiller sebebiyle oluşan tazminat, ceza gibi giderlerin matrahtan indirilmesine müsaade edilmemektedir. Konusu suç veya kabahat teşkil eden fiiller sebebiyle oluşan giderlerin matrahtan indirilmesine müsaade edilmemesine rağmen bu tür fiiller sebebiyle elde edilen kazançların vergi konusu yapılması haksızlık oluşturacaktır⁵⁹. Bu tür görüşlerin desteklenmesinin temel nedeni, suçlu da olsa bir kişiye müstahakkından daha fazla ceza verilmesinin adalete aykırı olduğudur.

⁵⁷ Danıştay 3. Dairesi, E. 1992/883, K. 1994/179, T. 26.01.1994.

⁵⁸ Yargıtay 5. Ceza Dairesi, E. 2014/4733, K. 2016/4801, T. 09.05.2016.

⁵⁹ **Aykın / Okumuş**, s. 148.

Mevcut mevzuat bu tür faaliyetlerin vergilendirilmesini gerektirmekle birlikte, olması gereken açısından bakıldığında, kazanç müsadereğine tabi tutularak devletin mülkiyetine geçirilen bir kazanç hakkında vergi idaresinin harekete geçmemesi gerekmektedir. Eğer vergi idaresi vergilendirme yaptıktan sonra kazanç müsadereği yoluna gidilecekse, müsadere edilecek miktardan ödenen vergi mahsup edilmelidir. Suç işleyen bir kişinin mülkiyet hakkının bulunduğu kabul edildiği sürece bu sonuca varmak gerekmektedir⁶⁰. Aksi takdirde suç işlemiş olması sebebiyle bir kişinin ve mirasçılarının mülkiyet hakkına orantısız müdahale gerçekleşmiş olur. Bu konuda aksi görüşe göre, suç işleyen kişi hakkında hem kazanç müsadereği hem vergi uygulanması caydırıcılığı artıracaktır⁶¹. Kanaatimizce vergi, caydırıcılığa katkı unsuru olarak görülmemelidir. Zira verginin bir “ceza” gibi görülmesi, vergiye gönüllü uyumu artırmaya yönelik faaliyetlerin anlamsızlaşmasına sebep olacaktır.

Doktrinde bir görüşe göre, kazanç müsadereği ve vergilendirmenin aynı anda uygulanması sebebiyle failin, elde ettiğinden daha fazlasını devlete ödemesi haksızlık oluşturmaz. Zira suç işlememekle birlikte, elde ettiği kazancı beyan etmemesi sebebiyle bir mükellef hakkında hem vergi aslı hem vergi ziyayı cezası hem de özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün olabilir. Bu durumda mükellef beyan etmediği gelirden daha fazla bir vergi ve cezası ile karşılaşabilir. Bu durumda nasıl haksızlık oluştuğu ileri sürülemezse, kazanç müsadereği ile vergilendirmenin aynı anda uygulanması da haksızlık oluşturmaz⁶². Bu görüş kendi içerisinde tutarlı olsa da, kazanç müsadereğine tabi tutulan bir kazancın iktisadi olarak yok olduğu düşünülürse, farklı bir durum olduğu anlaşılacaktır.

⁶⁰ Sanık hakkında hem kazanç müsadereği hem vergilendirme hükümlerinin uygulanmasının hiçbir sakıncası bulunmadığı yönündeki görüşe iştirak etmiyoruz. Bu görüş için bkz: **Yılmaz**, s. 24.

⁶¹ **Arslan**, s. 131; **Kaya**, s. 126; **Özfidan**, s. 114.

⁶² **Demirci, Azmi** (2010) “Suç Fiilleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK’nın “Elkoyma” ve TCK’nın “Müsadere” Hükümleri Karşısındaki Durumu-II”, *Yaklaşım*, S: 210, s. 83.

Yargıtay uygulamasında kazanç müsaderesine başvurmak için suçtan elde edilen gelirin net olarak tespiti istenmektedir⁶³. Suçtan elde edilen gelirin Yargıtay ölçütlerine göre “net” olarak tespit edilememesi durumunda vergi idaresi devreye girerek, kazancın gerçek mahiyetini esas alıp vergilendirme ve cezalandırma işlemlerini yapması gerektiği düşünülmektedir.

Uyuşturucu ticareti, kaçakçılık gibi bazı suçlar kazanç müsaderesi-vergilendirme tartışması söz konusu olsa da, bir kısım suçlar vergiyi doğuran olayı meydana getirmediği için vergi hukukunun kapsamı dışında kalmaktadır. Zira vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi gereği kanuni tanımda yer almayan gelir unsurları vergiye tabi tutulamaz. Bu açıdan doktrinde; rüşvet, zimmet, ihtilas (nitelikli zimmet), kalpazanlık, şantaj, yağma ve dolandırıcılık suçları vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmedikleri için vergi hukukunun konusuna girmeyecektir⁶⁴.

Doktrinde hem kazanç müsaderesi hem vergi hükümlerinin aynı anda uygulanmasının sakıncalarını gidermek üzere öne sürülen tavsiyeler üç başlık altında toplanmıştır. Bu tavsiyeler şunlardır; müsadere edilen kısmın vergi matrahından indirilmesi, Maliye Bakanlığı'na müsadere edilen kazançlara ilişkin vergiyi kaldırma yetkisi verilmesi, müsadere edilen kazançlarla ilgili hiç vergilendirme yapılmaması veya alınan verginin iade edilmesi⁶⁵. Müsadere edilen kısmın vergi matrahından indirilmesi, mükellefler arasında eşitliği bozacaktır. Zira kimi mükelleflerin suçtan elde edilen kazançları tam tespit edilirken diğerlerinin tespit edilememesi söz konusu olabilir. Bu durumda indirim nasıl yapılacaktır? Ayrıca bu usulde vergilendirilecek suç unsuru kazanç ile müsaade edilecek kısım birbirine kural olarak eşit olması gerektiği için hiç vergi almama sonucunu doğuracaktır. Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi ise, ceza hukuku ve vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi ile bağdaşmayacaktır. Hem ceza hukukunda hem de vergi hukukunda idare, vergiyi veya cezayı kanunda yeri olmadıkça kaldıramaz veya kanunda yeri

⁶³ Yargıtay'ın bu yönde yerleşik içtihadı vardır. Bu içtihatlardan sadece ikisi için bkz: Yargıtay 10. Ceza Dairesi, E. 2018/27, K. 2018/4427, T. 23.05.2018; Yargıtay 10. Ceza Dairesi, E. 2018/1949, K. 2018/7486, T. 30.10.2018.

⁶⁴ **Çağan**, s. 97.

⁶⁵ **Taylar**, s. 243, 244.

olmayan yeni bir vergi veya ceza uygulayamaz. Kanaatimizce, müsadere edilen kazançların kanun icabı vergi kapsamı dışında tutulması hukuk mantığı ve güvenilirliği açısından en doğru yoldur.

B. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN KABAHAT TEŞKİL ETMESİ

Konusu kabahat teşkil eden fiiller sebebiyle elde edilen kazançlar için ise Kabahatler Kanunu m. 18 gereği “*mülkiyetin kamuya geçirilmesi*” idari tedbiri uygulanacaktır. Ancak kazanç müsaderesinden farklı olarak bu tedbirin uygulanabilmesi için ilgili kabahat düzenlemesinde, mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirinin uygulanacağına açıkça yer alması gerekmektedir. Bu sebeple konusu kabahat olmasına rağmen, kabahat düzenlemesi yapan hukuki metinde, mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirinin uygulanacağına ilişkin bir ibare yoksa bu tedbir uygulanamayacaktır. Kabahatler Kanunu m. 33 ve 34’te, dilencilik yapan ve kumar oynayan kişilerin bu fiilleri sebebiyle elde ettikleri gelirin, mülkiyetinin kamuya geçirileceği düzenlenmiştir. Bu sebeple dilencilik yapan veya kumar oynayan kişinin elde ettiği tüm kazanç idari bir tedbir olarak kamu mülkiyetine geçirilecektir⁶⁶. Buna karşılık, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu m. 28 gereği memurların ticaret veya diğer kazanç getirici işleri yapma yasakları vardır. Mezkûr Kanunda, bu yasağa aykırı olarak elde edilen kazançların mülkiyetinin kamuya geçirileceği düzenlenmemiştir. Bu sebeple memurların ticaret veya diğer kazanç getirici işler yaparak elde ettikleri kazançlar, kabahatler hukukunun kapsamı dışındadır.

1. İşlenen Kabahat Vesilesiyle Elde Edilen Gelir Hakkında Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi Tedbirinin Uygulanması

Vergiye doğuran olayın kabahat teşkil etmesi ve bu kabahat dolayısıyla elde edilen kazanç hakkında mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbiri

⁶⁶ Mevzuatımızda, kabahat konusu eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi yönünde düzenlemeler de vardır. Kazançlarla ilgili olmadığı için bunların sadece yerini belirtmekle yetiniyoruz: 4207 sayılı Kanun m. 7; 2521 sayılı Kanun m. 13; 3284 sayılı Kanun m. 7; 5977 sayılı Kanun m. 8.

uygulanması, vergilendirmeye engel olmalıdır. Zira kişinin hukuka aykırı fiili sebebiyle elde ettiği kazanç kamu tarafından elinden alınmıştır. Kişinin iktisadi olarak elinde bir kazanç kalmamıştır. Bunun üzerine, kabahatli kimseden, suç ile alakası olmayan malvarlığından vergi vermesini istemek haksızlık oluşturacaktır. Ayrıca kabahatli kimselerin işledikleri kabahat sebebiyle henüz idari bir tedbir olan mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile karşılaşmadan evvel vergi istenmesi bu fillerin meşru olduğu algısını doğuracaktır. Bu hususta kazanç müsaderesine tabi olan kazançlarla ilgili değerlendirmelerin bu konuda da geçerli olduğu belirtilmelidir. Zira her ne kadar kabahatler, suçlar kadar hukuk düzenini ihlâl etmese de, hukuka aykırı olma durumları devam etmekte ve kamu düzenini bozmaktadırlar. Bu sebeple mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilen kazançlar hakkında vergilendirme yoluna gidilmemesi gerekir.

Bununla birlikte zaten mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirine tabi olan kumar oynama kabahati, Gelir Vergisi Kanunu gereği herhangi bir gelir unsuruna girmediği için vergiye tabi olmayacaktır⁶⁷. Danıştay'ın görüşüne göre ise, kumarda kazanan kişi, veraset ve intikal vergisinin mükellefi olacaktır⁶⁸.

2. İşlenen Kabahat Vesilesiyle Elde Edilen Gelir Hakkında Herhangi Bir Müeyyide Uygulanmaması

İşlenen kabahat vesilesiyle elde edilen kazançların, idari bir tedbir olarak mülkiyetinin kamuya geçirilebilmesi, bu hususun ilgili kanun maddesinde açıkça yazmasına bağlıdır. Yukarıda verilen misalde olduğu gibi, bir memurun yasak olmasına rağmen ticaret yaparak gelir elde etmesi gibi durumlarda ise, kanunda açık düzenleme olmadığı için mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilemeyecektir. Bu tür kazançlar hakkında vergi hukuku kurallarının işletilerek ilgili kişiler hakkında vergi asılları, fer'ileri ve cezalarına

⁶⁷ Çagan, s. 95.

⁶⁸ Danıştay 7. Dairesi, E. 1998/96, K. 1999/1502, T. 15.04.1999.

ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir⁶⁹. Zira eşitlik ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesi bunu gerektirmektedir. Ayrıca bu kişilerin elde ettikleri kazançlar, tamamen yanlarına kâr olarak kalmaktadır. İdari veya cezai bir tedbir olarak, ilgili kazancın mülkiyetinin kamuya geçirilmemesi durumunda vergilendirme yapılması ve özellikle vergi cezalarının kesilmesi vergi adaleti açısından elzemdır. Bu tür kazançlar hakkında uzlaşma hükümlerine başvurulması durumunda vergi idaresinin daha katı davranması hakkaniyetin gereğidir.

SONUÇ

Vergi hukukunda devletin hem mükellefler arasındaki eşitliği sağlamak amacıyla hem de ekonomik yaklaşım ilkesinin bir gereği olarak, hukuka uygun faaliyetler sebebiyle elde edilen gelirleri vergilendirdiği gibi hukuka aykırı olarak yapılan faaliyetler sebebiyle elde edilen gelirleri de vergilendirmesi adil karşılanabilir. Ancak hukuka aykırı faaliyetlerden elde edilen gelirler hakkında ceza hukukunun veya kabahatler hukukunun harekete geçerek bir müeyyide olarak bunların mülkiyetini kamuya geçirirse vergi hukukunun sessiz kalması gerekmektedir. Zira bu kazanç diğer hukuka uygun faaliyetlerden elde edilen kazançlarla aynı kefeye konursa, hem “*vergilendirilmiş kazancın kutsallığı*” söylemi sorgulanmaya başlamakta hem de fail açısından haksız bir durum ortaya çıkmaktadır. Failin işlediği kabahat veya suç sebebiyle elde ettiği kazanç, mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı veya kazanç müsadere kararıyla tamamen elinden alınırken bir de elinden alınan bu kazancın vergisini ve vergi cezalarını ödemek zorunda kalabilmektedir. Bu durumun caydırıcılığa katkı olarak yorumlandığı görülmekle birlikte bu anlayışın doğru olmadığı düşünülmektedir. Zira bu takdirde vergi, bir nevi “ceza” veya “müeyyide” olarak görülmekte, bu durum ise vergiye gönüllü uyumu artırmaya yönelik çabaları anlamsızlaştırmaktadır. Bu sebeple hakkında müsadere veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi müeyyidesi uygulanan kazançlar hakkında vergi uygulanmaması gerektiği

⁶⁹ Bu hususta doktrinde fikir birliği vardır. Bkz: **Kaya**, s. 121; Aynı yöndeki görüş için bkz: **Günay**, s. 1738.

düşünülmektedir. Eğer vergi ve vergi cezaları alındıktan sonra bu müeyyidelerin uygulanması gerekirse, ödenen verginin mahsup edilerek cezanın uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

Bazı kazançların konusu hukuka aykırı olmakla beraber, bu tür kazançların kazanç müsaderesi veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirine tabi tutulmadıkları görülmektedir. Konusu suç teşkil eden kazançların, kazanç müsaderesine tabi olması için suçu düzenleyen metinde kazanç müsaderesine yönelik açık hüküm gerekmemesine rağmen, mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbiri açısından tam tersi bir durum caridir. Başka bir ifadeyle, mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari tedbirinin uygulanabilmesi için kabahati düzenleyen maddede açıkça bunun düzenlenmesi gerekmektedir. Bu düzenlemenin yapılmadığı bazı kabahat türlerinden elde edilen kazançların herhangi bir müeyyideye tabi olmadıkları görülmektedir. Bu tür kazançlar hakkında ise, vergilemede adalet ve ekonomik yaklaşım ilkesi gereği hem vergi hem de vergi cezalarının uygulanması gerekmektedir. Hatta vergi idaresinin uzlaşmaya gidilmesi durumunda daha katı davranması gerektiği düşünülmektedir. Bu tür kazançların da hukuka aykırı yollarla elde edildiği, bu sebeple “*vergilendirilmiş kazanç kutsaldır*” söylemine aykırı olduğu düşünülebilir. Ancak hukukta iki seçenek arasında kalındığı zaman daha az zararlı olanın seçilmesi gerekmektedir. Bu tür kazançların vergilendirilmesi verginin “*kutsal*” niteliklerine aykırı olabilir. Fakat vergilendirmemek piyasada vergi ödeyen mükelleflere karşı ciddi bir adaletsizlik doğuracaktır. Bunun yanında bu tür faaliyetlerden elde edilen kazancın tamamen failin yanına kâr kalmasına sebep olacaktır.

KAYNAKLAR

- Acar, Hüseyin** (2019) “Türk Ceza Hukukunda Müsadere Kurumu”, (Doktora), Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, Cem Barlas** (2008) “Kanunda Suç Sayılan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, Terazi Hukuk Dergisi, S: 27, s. 129-131.
- Artuk, Mehmet Emin / Gökçen, Ahmet / Yenidünya, A. Caner** (2014) Türk Ceza Kanunu Şerhi 2. Cilt, 2. Baskı, Ankara, Adalet.
- Aslan, Buğra Han** (2016) Kazanç Müsaderesi, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Aydın, Öykü D.** (1993) “Malvarlığına İlişkin Bir Emniyet Tedbiri Olarak Türk Ceza Yasası’nda Müsadere”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 43, S: 1-4, s. 143, 156.
- Aykın, Hasan / Okumuş, Banu** (2007) “Vergilendirilmiş Her Kazanç Kutsal Mıdır?” Vergi Sorunları Dergisi, S: 231, s. 141-150.
- Anayasa Mahkemesi**, Kararlar Bilgi Bankası, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, (s.e.t. 25.10.2019).
- Çağan, Nami** (1977) “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan, 1. Baskı, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 83-110.
- Demirci, Azmi** (2010) “Suç Fiilleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK’nın “Elkoyma” ve TCK’nın “Müsadere” Hükümleri Karşısındaki Durumu-I”, Yaklaşım, S: 209, 2010, s. 85-93, (Durumu-I).

- Demirci, Azmi** (2010) “Suç Fiilleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK’nın “Elkoyma” ve TCK’nın “Müsadere” Hükümleri Karşısındaki Durumu-II”, Yaklaşım, S: 210, s. 80-83.
- Dura, İsmail Hakkı** (2007) “Kara Para Üzerine Yazılması Gerekenler: Vergi Usul Kanunu’nun 9 uncu Maddesine Dair Bir Yaklaşım”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 231, s. 73-79.
- Dura, İ. Hakkı** (2014) Suç Geliri ve Vergi Arasındaki Romantik İlişki: Gençler Anlaşmış Olsa Da Aileler Razi Değil!, 20.08.2014, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/suc-geliri-ve-vergi-arasindaki-romantik-iliski--gencler-anlasmis-olsa-da-aileler-razi-degil!/94>, (s. e. t. 22.10.2019).
- Ergüney, Halit Kaan** (2014) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı ile Karşılaştırılması”, (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gedik, Doğan** (2016) Müsadere, 2. Baskı, Ankara, Adalet.
- Gökçay, Şerif Emre** (2018) Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Günay, Hamdi Furkan** (2019) “Kanunların Yasak Saydığı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutu: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Örnekleri”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C: 15, S: 176, s. 1725-1746.

- Güngör, Devrim / Toroslu, Haluk** (2016) “Müsadere ve Hükmin Açıklanmasının Geri Bırakılması Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 65, S: 4, s. 1967-1980.
- Günler, Kemal** (2014) “Türk Ceza Hukukunda Müsadere”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 18, S: 3-4, s. 849-876.
- İçel, Kayıhan** (2014) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 1. Baskı, İstanbul, Beta.
- Kaya, Murat** (2013) “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”, Uzman Bakış, S: 1, s. 116- 127.
- Legalbank**, Elektronik Hukuk Bankası, <https://mevzuatvekararlar.legalbank.net/arama>, (s.e.t. 25.10.2019).
- Lexpera**, İçtihat, <https://www.lexpera.com.tr/kullanici-profil>, (s.e.t. 31.10.2019).
- Özcan, Onur** (2007) “Çevre Suçlarında Şirketlerin Cezai Sorumluluğu”, (Yüksek Lisans) Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özfidan, Tahir** (2014) “Müsadere Edilen Gelir Vergilendirilir Mi”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 313, s. 107-115.
- Özgenç, İzzet** (2015) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Öztürk, Bahri / Erdem, Mustafa Ruhan** (2019) Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 19. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özyer, Mehmet Ali** (2015) Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 7. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

- Taşdelen, Aziz** (2004) “Vergi Hukuku Kurallarının Kara paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, Türkiye Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, s. 508-553.
- Taylar, Yıldırım** (2013) “Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, (Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, Hacer** (2018) “Vergi Usul Kanunu’nun 9/2 Maddesi Hükmünün Müsadere ve Ekonomik Yaklaşım Perspektifinden Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi, S: 222, s. 18-30.